



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza daně z přidané hodnoty v rámci insolvenčního řízení

Analysis of Value Added Tax in Insolvency Proceedings

Student: Bc. Linda Hniličková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2019

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Linda Hniličková**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**  
Téma: **Analýza daně z přidané hodnoty v rámci insolvenčního řízení**  
**Analysis of Value Added Tax in Insolvency Proceedings**  
Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Právní vymezení insolvenčního řízení
3. Uplatňování DPH v insolvenčním řízení
4. Analýza výsledků dotazníkového šetření v oblasti DPH a insolvence
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. *DPH 2018 – zákon s přehledy*. 15. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 256 s. ISBN 978-80-271-0865-7.

MARŠÍKOVÁ, Jolana. *Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele se vzory a judikaturou*. 4. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015. 301 s. ISBN 978-80-7380-568-5.

PLATTEEUW, Chris and Pedro PESTANA de SILVA. *Quick Reference to European VAT Compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 p. ISBN 978-90-411-3523-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci kromě příloh vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dnes 26.04.2019



.....

Bc. Linda Hniličková

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Právní vymezení insolvenčního řízení .....</b>	<b>7</b>
2.1	Právní úprava.....	8
2.2	Vymezení základních pojmů .....	9
2.3	Subjekty insolvenčního řízení .....	10
2.4	Zásady insolvenčního řízení .....	11
2.4.1	Zásada spravedlivého, rychlého, hospodárního a efektivního vedení řízení .....	12
2.4.2	Zásada specifické rovnosti věřitelů .....	12
2.4.3	Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře.....	12
2.4.4	Zásada zákonného omezení smluvní volnosti věřitelů.....	12
2.5	Insolvenční řízení .....	13
2.6	Insolvenční návrh .....	13
2.6.1	Záloha na náklady insolvenčního řízení .....	15
2.7	Prohlášení úpadku .....	16
2.8	Způsob řešení úpadku.....	17
2.8.1	Konkurs .....	18
2.8.2	Reorganizace .....	19
2.8.3	Oddlužení .....	20
2.9	Druhy pohledávek, způsob uplatnění v insolvenčním řízení .....	20
<b>3</b>	<b>Uplatňování DPH v insolvenčním řízení .....</b>	<b>22</b>
3.1	DPH základní pojmy .....	24
3.2	Základ daně .....	30
3.2.1	Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby .....	30
3.2.2	Oprava základu daně .....	31
3.3	Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky .....	33
3.3.1	Úprava do 31.03.2019 .....	34
3.3.2	Úprava od 01.04.2019 .....	35

3.3.3	Opravné daňové doklady v případě nedobytné pohledávky .....	38
3.3.4	Oprava odpočtu DPH u nedobytné pohledávky .....	40
3.3.5	Způsob vykázání v daňovém přiznání a kontrolním hlášení.....	40
<b>4</b>	<b>Analýza výsledků dotazníkového šetření v oblasti DPH a insolvence .....</b>	<b>44</b>
4.1	Výsledky dotazníkového šetření .....	45
4.2	Zhodnocení výsledků dotazníkového šetření .....	60
<b>5</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>62</b>
	<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>64</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>68</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Předmětem této diplomové práce je aplikace ustanovení umožňující opravu výše daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za dlužníky v insolvenční řízení. Existence dluhů, zvláště peněžitých, není v dnešní době ničím výjimečným. Osoby, ať už fyzické či právnické v dnešním světě čelí mnoha nevýhodným nabídkám, které je velice lehké získat díky mnohých bankovních a úvěrových institucí, které nabízejí jak spotřebitelské, tak podnikatelské úvěry. Bohužel i v dnešní době jsou lidé, kteří nejsou ekonomicky zdatní a uzavřou více půjček, než jsou schopni reálně zaplatit. Pokud dlužník svůj dluh není schopen splácet včas, má věřitel možnost přistoupit k vymáhání své pohledávky soudní cestou. Jedná se o individuální uspokojování svých vlastních pohledávek vůči dlužníkovi. Jestliže však nastane situace, kdy dlužník není schopen platit dluhy více subjektům řádně a včas, je individuální vymáhání neúčinné, časově náročné a pro věřitele také velmi nákladné. V tomto případě je možné využít institutu insolvenčního řízení, který představuje kolektivní řízení, tzn., že všichni věřitelé dlužníka přihlásí své pohledávky a mají společný zájem na jejich, alespoň částečné úhradě (Smolík, 2015).

Cílem této diplomové práce je přiblížit problematiku DPH v návaznosti na insolvenční řízení a na základě dotazníkového šetření, které bylo provedeno v roce 2017, zhodnotit míru využití opravy DPH za dlužníky v insolvenčním řízení v České republice.

V první teoretické části diplomové práce je charakterizovaná právní úprava, kterou se v České republice řídí insolvenční řízení, dále jsou popsány základní pojmy využívané v insolvenčním řízení a specifikované subjekty insolvenčního řízení. Kapitola bude zaměřena také na zásady insolvenčního řízení a bude popsán průběh celého řízení. Velká část této teoretické kapitoly se budu zabývat úpadkem a všemi způsoby jeho řešení.

V další teoretické kapitole bude vymezeno DPH se zaměřením na opravy výše daně u nedobytných pohledávek. Pro plátce DPH by měla být tato daň pouze průběžnou položkou. Daň, kterou musí účtovat svým zákazníkům za zboží či poskytnuté služby je následně povinen prostřednictvím daňového přiznání odvést příslušnému finančnímu úřadu. Pokud však zákazník za zboží či službu nezaplatí, stává se pro plátce tato daň nákladem. Možnosti opravy DPH u nedobytných pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení byl do 31.03.2019 zakotven v § 44 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„ZDPH“). Od 01.04.2019 vzešla v platnost novela, která tuto problematiku značně rozšířila a nově jí můžeme najít v § 46 až § 46g téhož zákona.

Praktická část této diplomové práce bude obsahovat výsledky anonymního dotazníkového šetření, které bylo zpracováno na téma oprava výše DPH za dlužníky v insolvenčním řízení. Výsledky byly získány v rámci Studentské grantové soutěže pod názvem SP2017/118 „Aplikace vybraných kvantitativních metod při vyhodnocení tuzemských i mezinárodních aspektů zdanění a insolvence“.

Pro zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy a komparace. Diplomová práce je zpracována na základě platné legislativy k 01.04.2019.



## 2 Právní vymezení insolvenčního řízení

Pro vývoj konkursního řízení je velmi podstatné období 17. století, jelikož se začal značně rozvíjet obchod a vzájemný hospodářský styk. Důvodem pro vznik konkursního řízení jako samostatný procesní útvar byla zejména potřeba vyhraňovat řízení, jehož cílem by bylo vyřízení majetkových poměrů dlužníka, tzn., aby majetek dlužníka byl zpoplatněn a byly tak uspokojeny závazky vůči věřitelům. Výsledkem postupného utváření pravidel byl Obecný konkursní řád z roku 1781 (Ufrus, 1960).

V počátcích 20. století došlo k řadě reforem konkursního práva a v roce 1914 vyšlo císařské nařízení č. 337/1914 říšský zákoník, kterým byl zaveden řád konkursní, vyrovnávací a odpůřčí. Toto nařízení již obsahovalo také možnost vyrovnání mimo konkurs a bylo součástí mnoha později vydaných zákonů. Dalším důležitým právním předpisem, který upravil vývoj úpadkového práva byl zákon č. 64/1931 Sb., Řády konkursní, vyrovnávací a odpůřčí. Díky tomuto zákonu došlo ke sjednocení úpravy v ČR a na Slovensku. Po roce 1948 bylo zcela zlikvidováno soukromé vlastnictví, byl zaveden institut tzv. celospolečenského vlastnictví. Tomu byl přizpůsoben také právní řád socialistického státu. Zákon č. 64/1931 Sb. přestal platit roku 1950 a nahradila ho úprava v Občanském soudním řádu č. 142/1950 Sb. Byl zde v § 570-605 zaveden institut tzv. exekuční likvidace, což znamenalo v praxi rozprodání veškerého majetku dlužníka. Tento institut byl v občanském soudním řádu z roku 1963 opět nahrazen, v podstatě pouze jeho název, který bylo potřeba zachovat kvůli konkursům v zahraničí (Schelle a Frýdek, 2010).

Politické a ekonomické změny, které se na našem území odehrávaly po listopadu 1989 si však vynutily opět návrat ke konkursnímu právu. Základní právní normou v období 90. let, se stal zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, který nabyl účinnost 1. října 1991. Ze začátku byla účinnost tohoto zákona velmi omezená, protože hrozilo nebezpečí řetězové reakce, při níž by úpadek jednoho podniku vyvolal úpadek dalších. Tento omezující režim trval až do roku 1993, zrušen byl novelou č. 122/1993 Sb., která byla účinná od 16. dubna 1993 (Schelle a Frýdek, 2010).

Zákon z roku 1991 svou úpravou navázal na zákon z roku 1931. Vzhledem k tomu, že oba zákony měly působit v jiném právním prostředí, začalo se objevovat při aplikaci zákona mnoho problémů, které byly řešeny velkým množstvím novel. Tím se stal zákon velmi nepřehledný a z tohoto důvodu se začala chystat nová, ucelená právní úprava. Výsledkem bylo

přijetí zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) (Papáčková, 2011).

## 2.1 Právní úprava

Jak již bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, v případě úpadkového řízení se v České republice řídíme zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení ve znění pozdějších předpisů, nebo-li insolvenčním zákonem (dále jen „InsZ“). InsZ upravuje řešení úpadku nebo hrozícího úpadku dlužníka soudního řízení tak, aby došlo k vypořádání majetkových závazků vůči osobám dotčeným dlužníkovým úpadkem. Řízení je účelné vést pouze tehdy, má-li dlužník majetek, který je možné zpeněžit, a tak uspokojit jeho věřitele. (Hásová a Moravec, 2018).

InsZ se skládá celkem ze čtyř částí, obecná část, způsoby řešení úpadku, akreditace pro poskytování služeb v oblasti oddlužení a společná ustanovení. V Tab. 2.1 lze vidět obsahová náplň jednotlivých kapitol.

Tab. 2.1 Přehled insolvenčního zákona

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (INSOLVENČNÍ ZÁKON)			
Obecná část	Způsoby řešení úpadku	Akreditace pro poskytování služeb v oblasti oddlužení	Společná ustanovení
Základní ustanovení	Konkurs	Akreditace pro poskytování služeb v oblasti oddlužení	Insolvenční rejstřík
Procesní subjekty	Reorganizace	Dohled	Vztah ke státům EU
Ustanovení o insolvenčním řízení	Zvláštní ustanovení o vyloučení účinků zákona		Formulář
Projednání úpadku a rozhodnutí o něm	Úpadek finančních institucí		Závěrečná ustanovení
Věřitelé a uplatňování pohledávek	Oddlužení		
Majetková podstata			
Neplatnost a neúčinnost právních úkonů			

**Zdroj:** Hásová a Moravec (2018, s. 5)

První část zákona je nazvaná „obecná část“, obsahuje popis jednotlivých částí insolvenčního řízení, tzn. od podání návrhu až po rozhodnutí soudu o tomto návrhu. V druhé části InsZ nazvané „Způsoby řešení úpadku“, jsou popsány jednotlivé metody řešení úpadku. V části třetí pojmenované jako „Akreditace pro poskytování služeb v oblasti oddlužení“ se dozvídáme, jak upravuje Ministerstvo spravedlnosti akreditaci a dohled nad řízením. Ve čtvrté části „Společná ustanovení“ jsou popsány zvláštní otázky týkající se všech způsobů oddlužení (Maršíková a kol, 2018).

## **2.2 Vymezení základních pojmů**

Pro účely insolvenčního řízení je nezbytností nejprve rozebrat základní pojmy, které jsou základnou pro pochopení insolvenčního řízení.

Insolvenční řízení je dle § 2 písm. a) InsZ zvláštním druhem soudního řízení, jehož podstatou je především projednání úpadku dlužníka, popřípadě hrozící úpadek a návrh způsobu řešení. Zahájení řízení je možné pouze na základě návrhu, který může podat dlužník samostatně nebo za pomoci insolvenčního správce či advokáta. Návrh na insolvenční řízení může podat také věřitel. Řízení je zahájeno dnem doručení návrhu k věcně příslušnému soudu (Maršíková a kol., 2018).

Insolvenčním soudem se dle § 2 písm. b) InsZ chápe nejen krajský soud (soud prvního stupně), ale také odvolací či dovolací soud, jenž rozhoduje o řádném eventuálně mimořádném opravném prostředku (Maršíková a kol., 2018).

Insolvenční návrh podává buďto dlužník nebo věřitel. Jde-li o hrozící úpadek může návrh podat pouze dlužník samostatně. Insolvenčním návrhem je zahájeno insolvenční řízení. Návrh musí obsahovat označení insolvenčního navrhovatele, označení dlužníka, seznam majetku dlužníka, seznam závazků, seznam zaměstnanců a listiny, které dokládají úpadek nebo hrozící úpadek (Maršíková a kol., 2018).

Majetkovou podstatou je veškerý majetek dlužníka, jenž bude sloužit k uspokojení dlužníkových věřitelů. Jedná se o souhrn všech aktiv, tzn. všech věcí, ať již hmotných nebo nehmotných, které náleží dlužníkovi, např.: peněžní prostředky, podnik, vkladní knížky, akcie, obchodní podíly, dlužníková mzda či plat a další (Maršíková a kol., 2018).

Osobou s dispozičními oprávněními se rozumí osoba, která má v průběhu insolvenčního řízení právo operovat s majetkovou podstatou dlužníka. Tato osoba se v různých fázích řízení mění. V době do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku je osobou s dispozičními oprávněními ve většině případů sám dlužník. V době od prohlášení konkursu je osobou insolvenční správce. V případě reorganizace a oddlužení je osobou s dispozičními oprávněními opět dlužník (Maršíková a kol., 2018).

Úpadek je vymezen v § 3 InsZ. Zákon rozlišuje dvě formy úpadku, a to platební neschopnost a předlužení. Platební neschopností se rozumí stav, kdy má dlužník více věřitelů (tj. nejméně dva), peněžité závazky po dobu delší než 30 dnů po lhůtě splatnosti a tyto závazky není schopen splácet. Platební neschopnost může být důvodem pro zahájení řízení u všech subjektů bez ohledu na to, zda se jedná o právnickou osobu, fyzickou osobu podnikající či nepodnikající. O předlužení jde tehdy má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku. Předlužen může být pouze dlužník, který je buďto právnickou osobou nebo fyzickou osobou – podnikající.

O hrozící úpadek dle § 3 odst. 5 InsZ se jedná v případě, kdy lze předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků.

### **2.3 Subjekty insolvenčního řízení**

Procesními subjekty jsou podle InsZ subjekty, které svou činností právně zasahují do procesu a jsou k těmto úkonům vybaveny procesními právy a povinnostmi. Subjekty insolvenčního řízení jsou podle § 9 InsZ především,

- insolvenční soud,
- dlužník,
- věřitelé, kteří uplatňují práva vůči dlužníku,
- insolvenční správce,
- státní zastupitelství, a
- likvidátor dlužníka.

Insolvenčním soudem je definován soud, před kterým se uskutečňuje insolvenční řízení. Vydává rozhodnutí a průběžně provádí dohled nad postupem a činností ostatních subjektů řízení, tzn.: vykonává dohlédací činnost. Formou soudního rozhodnutí při rozhodovací činnosti je usnesení. Soud rozhoduje zejména,

- o hlasovacích právech věřitelů,
- o návrhu na moratorium,
- o úpadku dlužníka a
- způsobu řešení úpadku (Hásová a Moravec, 2018).

Dohlédací činností se rozumí zejména rozhodování o záležitostech, které se týkají průběhu insolvenčního řízení, dělají opatření potřebná k zajištění řízení a ukládá povinnosti týkající se jednotlivých subjektů řízení.

Dlužník je hlavní osobou v insolvenčním řízení. Může jím být právnická osoba, fyzická osoba podnikatel, ale také fyzická osoba, která není podnikatelem. Podmínkou je, že jde vždy o osobu s právní subjektivitou. Vstup dlužníka do insolvenčního řízení pro něj nese ze začátku podstatné znevýhodnění jeho postavení, např. z důvodu veřejného vedení insolvenčního řízení nebo omezení, či úplná ztráta dispozičních práv k jeho majetku (Hásová a Moravec, 2018).

Věřiteli jsou fyzické a právnické osoby, které přihlásily své pohledávky vůči dlužníkovi do insolvenčního řízení.

Insolvenční správce je definován v zákoně č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů, jako fyzická osoba, která je oprávněná vykonávat činnosti insolvenčního správce, veřejná obchodní společnost, zahraniční obchodní společnost nebo zahraniční sdružení. Insolvenčního správce ustanovuje insolvenční soud. Insolvenční správce je povinen při výkonu své funkce jednat svědomitě a s odbornou péčí, jedná svým jménem na účet dlužníka, jestliže na něj v době od prohlášení konkurzu přešla majetková podstata dlužníka (Hásová a Moravec, 2018).

## **2.4 Zásady insolvenčního řízení**

Zásady insolvenčního řízení jsou stanoveny v § 5 InsZ. Jedná se o základní principy, kterými se řídí průběh insolvenčního řízení. Tyto zásady jsou individuální konkrétně pro tento typ civilního procesu. Jedná se o zásadu spravedlivého, rychlého, hospodárního a efektivního vedení řízení, zásadu specifické rovnosti věřitelů, zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře a zásadu zákonného omezení smluvní volnosti věřitelů (Winterová a Macková, 2015).

#### ***2.4.1 Zásada spravedlivého, rychlého, hospodárního a efektivního vedení řízení***

V prvním odstavci zákona je napsáno, že insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby nikdo ze zúčastněných nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárního a co nejvyššího uspokojení věřitelů (InsZ, § 5 písm. a).

#### ***2.4.2 Zásada specifické rovnosti věřitelů***

Druhou ze stanovených zásad je zásada rovnosti věřitelů, nikoliv však rovnost všech věřitelů, ale rovnost věřitelů, kteří mají stejné nebo obdobné postavení stejné nebo obdobné postavení, tzv. věřitelé jejichž pohledávky mají totožnou povahu a postavení. V této zásadě je tedy zachycena nemožnost posuzovat veškeré věřitele stejnou měrou (Hásová a Moravec, 2018).

#### ***2.4.3 Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře***

Třetí zásada s výjimkou zákonných ustanovení zakazuje omezit práva věřitele nabytá v dobré víře před zahájením insolvenčního řízení tím, že zakazuje jejich omezování rozhodnutím insolvenčního soudu nebo postupem insolvenčního správce (Hásová a Moravec, 2018).

#### ***2.4.4 Zásada zákonného omezení smluvní volnosti věřitelů***

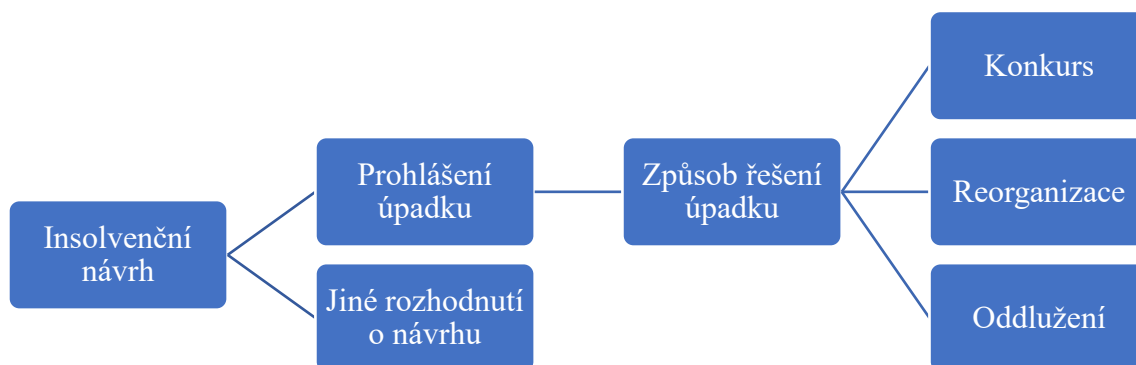
Poslední zásadou, která je uvedena v zákoně je zásada spočívající v tom, že věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení. Výjimku z této zásady může stanovit pouze zákon (Hásová a Moravec, 2018).

Nad rámec zásad, které jsou zakotvené v zákoně je třeba brát v potaz také další zásady, které jsou prostoupeny insolvenčním řízením a jejich význam nelze zlehčovat. Žádný ze subjektů insolvenčního řízení není oprávněn užívat svých práv na úkor ostatních. Nemůže znemožňovat nebo oddalovat rychlé a úspěšné ukončení řízení. Všichni účastníci řízení musejí mít stejný přístup k informacím v průběhu celého řízení, tzn. o úkonech insolvenčního soudu, věřitelského orgánu (Hásová a Moravec, 2018, s. 51).

## 2.5 Insolvenční řízení

Insolvenční řízení spadá mezi civilní druhy soudních řízení spolu s řízením nalézacím, vykonávacím, resp. exekucním a rozhodčím. Insolvenční řízení je zvláštním druhem občanského soudního řízení, jelikož v sobě zahrnuje také prvky nalézacího a vykonávacího řízení. Celý průběh řízení lze vidět v Obr. 2.1 (Hásová a Moravec, 2018).

Obr. 2.1 Průběh insolvenčního řízení



**Zdroj:** Hásová a Moravec (2018, s. 4)

## 2.6 Insolvenční návrh

Procesně právním předpokladem zahájení insolvenčního řízení je podání insolvenčního návrhu. Řízení je zahájeno dnem, kdy návrh obdrží věcně příslušný soud, tzn. krajský soud. Návrh musí být podán v listinné podobě s úředně ověřeným podpisem osoby, která návrh podává, nebo jestliže má navrhovatel ze zákona povinnost mít datovou schránku, podává návrh elektronicky. Insolvenční návrh je oprávněn podat dlužník nebo věřitel. Pouze v případě hrozícího úpadku může návrh podat jen dlužník (Hásová a Moravec, 2018).

Obsah insolvenčního návrhu je vymezen v InsZ v § 103-105, je třeba rozlišovat, zda návrh podává dlužník nebo věřitel. Kromě obecných náležitostí musí návrh obsahovat označení insolvenčního navrhovatele a označení dlužníka, kterého se návrh týká, popřípadě označení jejich zástupců. Fyzická osoba musí být označena křestním jménem, příjmením a bydlištěm, je-li podnikatelem musí být uvedeno také identifikační číslo. Právnícká osoba musí být označena obchodní firmou nebo názvem, sídlem a identifikačním číslem. V insolvenčním návrhu musí být dále uvedeny rozhodující skutečnosti, které osvědčují úpadek dlužníka nebo jeho hrozící úpadek.

V případě podání návrhu dlužníkem je potřeba dále připojit seznam majetku, seznam závazků, seznam zaměstnanců a listiny, které dokládají úpadek nebo hrozící úpadek. Seznam majetku obsahuje veškerý majetek dlužníka, včetně pohledávek. V seznamu závazků je povinen sepsat své věřitele, včetně výše závazků a údaje o splatnosti. Veškeré tyto seznamy je potřeba podepsat a uvést, že jsou správné a úplné.

Jestliže podává návrh věřitel, dokládá potvrzení, že má proti dlužníkovi splatnou pohledávku a k návrhu přiloží její přihlášku. Je potřeba doložit veškeré možné dokumenty, z nichž lze spolehlivě určit závěr o existenci jeho splatné pohledávky. S účinností od 1.7.2017 je insolvenční navrhovatel, který vede účetnictví nebo daňovou evidenci a podává návrh proti právnické osobě, povinen prokázat pohledávku, jak tvrdí Hásová a Moravec (2018, str. 76) „*přiložením,*

- *uznání dlužníka s ověřeným podpisem nebo*
- *vykonatelným rozhodnutím, notářským zápisem se svolením k vykonatelnosti, exekutorským zápisem se svolením k vykonatelnosti nebo*
- *potvrzením auditora, soudního znalce nebo daňového poradce, že navrhovatel o pohledávce účtuje.*“

Zahájení insolvenčního řízení je povinen insolvenční soud oznámit vyhláškou, kterou zveřejní nejpozději do 2 hodin od obdržení insolvenčního návrhu. Byl-li návrh dodán na konci pracovní doby, popřípadě během víkendu, či státního svátku, zveřejní vyhlášku nejpozději do 2 hodin od zahájení úředních hodin nejbližšího pracovního dne. Vyhláška obsahuje dle InsZ § 101,

1. *„označení insolvenčního soudu, který ji vydal,*
2. *označení insolvenčního navrhovatele,*
3. *označení dlužníka,*
4. *údaj o okamžiku jejího zveřejnění v insolvenčním rejstříku,*
5. *jméno a příjmení osoby, který ji vydala,*
6. *den vydání.*“

Insolvenční soud vyrozumí zahájení řízení finančnímu úřadu, v jehož okruhu má dlužník sídlo či bydliště, celnímu úřadu, Úřadu práce České republiky, příslušnému orgánu sociálního zabezpečení, správce daně, soudního exekutora, popřípadě Českou národní banku.



Návrh, který neobsahuje veškeré náležitosti, je nesrozumitelný a neurčitý, tzn. obsahuje vady, které brání postupu v řízení soud odmítne. K odmítnutí dojde nejpozději do 7 dnů od podání. Rozhodnutí o odmítnutí návrhu je zveřejněno v podobě vyhlášky na insolvenčním rejstříku, dále se doručí insolvenčnímu navrhovateli, dlužníku a rejstříkovému soudu k založení do sbírky listin. Insolvenčnímu navrhovateli je umožněno se pro odmítnutí odvolat.

Jde-li o návrh, ke kterému se nepřihlíží z důvodu chybějícího úředně ověřeného podpisu či chybějícího elektronického podpisu, popřípadě není-li návrh podán ve správném formátu nebo stanoveným způsobem, vyrozumí o této skutečnosti soud pomocí usnesení, které doručí navrhovateli zvlášť.

Pokud jde o vady příloh, tj. nejsou-li povinné přílohy součástí návrhu, popřípadě jsou-li vyplněny chybně určí soud navrhovateli lhůtu, která nesmí překročit 7 dní. Jestliže nejsou návrhy opraveny či doplněny po uplynutí lhůty, insolvenční soud návrh zamítne (Maršíková, 2018).

Insolvenční návrh lze odmítnout také v případě, že se jeví jako bezdůvodný. Podle § 128a InsZ, zjevně bezdůvodným je zejména tehdy, jestliže,

1. navrhovatel dokládá pouze pohledávky, ke kterým se pro účely rozhodnutí o úpadku nepřihlíží,
2. jde o insolvenční návrh, který je podaný opětovně a navrhovatel nepřiložil, že splnil povinnosti mu uložené při předchozím podání návrhu,
3. jeho podáním navrhovatel chce využít svých práv úkor práv dlužníka, nebo
4. záloha na náklady insolvenčního řízení, která je splatná v den podání návrhu, nebyla řádně a včas uhrazena.

### ***2.6.1 Záloha na náklady insolvenčního řízení***

Novela účinná od 1.7.2017 zavedla do InsZ v § 108 povinnost pro insolvenčního navrhovatele – věřitele, složit spolu s insolvenčním návrhem zálohu na náklady insolvenčního řízení. Tato záloha je splatná automaticky, musí být připsána na účet insolvenčního soudu nejpozději v den podání návrhu, popřípadě může být zaplacená na pokladně. Nesložení zálohy má za následek zamítnutí insolvenčního návrhu.

Povinnost zaplatit tuto zálohu při podání návrhu nemá insolvenční navrhovatel, kterým je zaměstnanec, nebo bývalý zaměstnanec dlužníka, v případě, že se jedná o pohledávku z pracovněprávního vztahu, spotřebitel, jehož pohledávka vyplývá z nároků ze spotřebitelské smlouvy a další navrhovatel, jehož návrh se posuzuje jako přistoupení k dříve podanému návrhu (InsZ, § 108).

## 2.7 Prohlášení úpadku

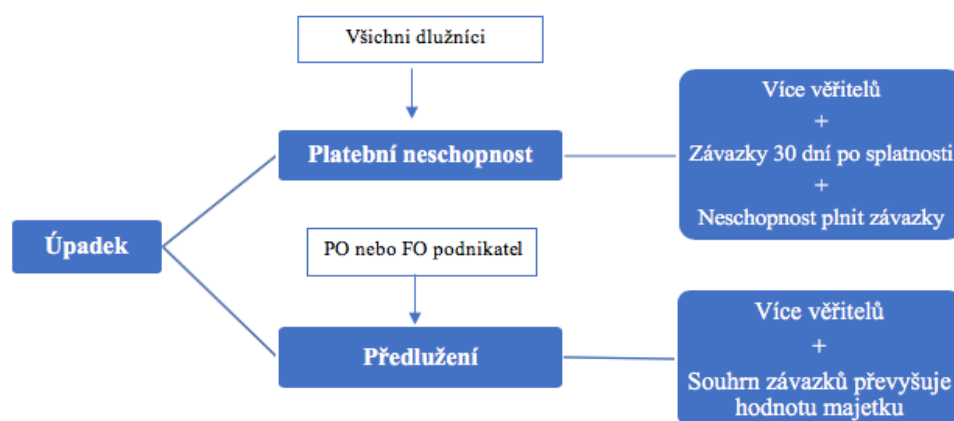
Zahájení insolvenčního řízení a řešení tak finančních problémů dlužníka je možné pouze pokud je dlužník v úpadku. Úpadek je definován v ustanovení § 3 InsZ. Zákon rozlišuje dvě formy úpadku, a to platební neschopnost a předlužení. Platební neschopnost může být důvodem pro zahájení řízení u všech druhů dlužníků, zatímco v případě předlužení je možné zahájit řízení pouze u právnických osob nebo fyzických osob podnikajících (Hásová a Moravec, 2018).

Dlužník je v úpadku pro platební neschopnost, jestliže splní tři podmínky stanovené v InsZ v § 3 odst. 1, těmi jsou,

- dlužník musí mít více věřitelů (tj. nejméně dva),
- dlužník má závazky po splatnosti delší dobu než 30 dní a
- tyto závazky není schopen zaplatit, například pro nedostatek finančních prostředků.

Posouzení úpadku pro předlužení je definováno v § 3 odst. 4 InsZ. O předlužení se jedná v případě, kdy má podnikající dlužník více věřitelů a suma všech jeho dluhů převyšuje hodnotu jeho majetku. Vymezení úpadku je možné vidět na Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Vymezení úpadku



**Zdroj:** Hásová a Moravec (2018, s. 10)

Zahájit insolvenční řízení je možné také v případě, kdy lze důvodně předpokládat se zřetelem na veškeré okolnosti, že dlužník nebude schopen správně a v určenou dobu splatit velkou část svých finančních dluhů. V této chvíli se jedná o tzv. hrozící úpadek který je definován v § 3 odst. 5 InsZ.

K usvědčení úpadku lze použít test likvidity nebo bilanční test. Test likvidity sleduje schopnost dlužníka platit své dluhy – v zásadě jde o to, jestli likvidní aktiva stačí na pokrytí splatných závazků. Bilanční test zkoumá zadlužení majetku dlužníka. Tento test se v různých zemích dosti liší. Bilanční testy jsou děleny na absolutní, kdy se staví proti majetku dlužníka veškeré jeho závazky bez ohledu na jejich dobu splatnosti a relativní, kdy se berou v potaz pouze závazky po lhůtě splatnosti (Smrčka a kol., 2016).

V případě, že je osvědčen nebo dokazováním zjištěn úpadek dlužníka nebo jeho hrozící úpadek, rozhodne insolvenční soud usnesením.

Rozhodnutí o úpadku musí obsahovat výroky, kterými je zjištěn úpadek dlužníka nebo jeho hrozící úpadek, musí být určen insolvenční správce, zvoleno místo a termín konání schůze věřitelů. Schůze věřitelů svolává insolvenční soud, je potřeba, aby se konala nejpozději do 2 měsíců od rozhodnutí o úpadku. V další řadě je určeno místo a termín konání přezkumného jednání, opět je potřeba aby se toto jednání konalo nejpozději do 2 měsíců po uplynutí lhůty pro podávání přihlášek pohledávek (Maršíková a kol., 2018).

Rozhodnutí o úpadku doručí soud zvlášť dlužníkovi do vlastních rukou, předběžnému správci, insolvenčnímu navrhovateli a osobám, které přistoupily k řízení. Věřitelům dlužníka, kteří přihlásili své pohledávky, může insolvenční soud doručit rozhodnutí o úpadku, pouze pokud to považuje za vhodné (Maršíková a kol., 2018).

## **2.8 Způsob řešení úpadku**

V § 4 InsZ jsou stanoveny celkem čtyři způsoby řešení úpadku. Jedná se o konkurs, reorganizaci, oddlužení a zvláštní způsob řešení úpadku, který se týká pouze vybraných subjektů. V případě, že soud rozhodne o konkursu vydává rozhodnutí o prohlášení konkursu. Stanoví-li soud řešení úpadku reorganizací, vydává rozhodnutí o povolení reorganizace. Rozhodnutí o povolení oddlužení vydává soud v případě řešení úpadku oddlužením.

### 2.8.1 *Konkurs*

Rozhodne-li soud o řešení úpadku konkursem, vydá příslušné rozhodnutí o prohlášení konkursu. Na základě tohoto prohlášení, jsou příslušné pohledávky věřitelů z co největší části uspokojeny z výnosu zpeněžení majetkové podstaty. Neuspokojené pohledávky nebo jejich části nezaniknou (InsZ, § 244).

Hlavním cílem konkursu není zachování provozu podniku dlužníka, ale naopak má vést k uspokojení co největší části dluhů k věřitelům. Konkurs může být prohlášen na majetek jak fyzické osoby, tak právnické osoby, může se týkat jak podnikatelských subjektů, tak nepodnikajících osob. Konkurs není možné vyhlásit na majetek dlužníka, u něhož není možné uskutečnit insolvenční řízení (Hásová a Moravec, 2018).

Rozhodnutí o prohlášení konkursu vydává insolvenční soud spolu s rozhodnutím o úpadku v případech, kdy je dlužníkem osoba, u které je vyloučena reorganizace a oddlužení. V některých zvláštních případech, kdy není jednoznačně možné určit správný způsob oddlužení, může soud vydat rozhodnutí až do 3 měsíců od rozhodnutí o úpadku (Hásová a Moravec, 2018).

Účinky prohlášení konkursu nastávají dle časových informací uvedených na rozhodnutí o prohlášení konkursu. Jakmile začnou platit, přechází na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou podstatou dlužníka, tzn. vystupuje vůči dlužníkovým zaměstnancům jako zaměstnavatel, vede účetnictví, plní daňové povinnosti a zajišťuje provoz dlužnickovy společnosti. Správce je povinen vyhotovit a předložit insolvenčnímu soudu při konání první schůze zprávu o hospodářské situaci dlužníka. Zpráva obsahuje porovnání majetkové podstaty se závazky dlužníka a obsahuje vyjádření k možnému využití tohoto majetku pro uspokojení pohledávek (InsZ, § 281).

Insolvenční správce posléze realizuje zpeněžení majetkové podstaty dlužníka a je odpovědný za nakládání s penězi, které získá. Způsob, kdy mohou být upokojeny jednotlivé druhy pohledávek v konkurzu je možné vidět v Tab. 2.1.

Tab. 2.1 Uspokojení pohledávek v konkurzu

Kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení

- Pohledávky za majetkovou podstatou
- Pohledávky jim na roveň postavené

V průběhu insolvenčního řízení dle pokynů věřitele

- Zajištěné pohledávky

V rozvrhovém usnesení

- Nezajištěné pohledávky
- Neuspokojené části zajištěných pohledávek
- Sporné či podmíněné pohledávky

Mimo rozvrh

- Podmíněné pohledávky
- Pohledávky společníků a členů družstva

**Zdroj:** Hásová a Moravec, (2013, s. 189)

### 2.8.2 Reorganizace

Reorganizaci je možné chápat jako postupné uspokojení pohledávek věřitele při zachování normálního provozu dlužníkovy podniku, zajištěné příslušnými nařízeními k ozdravení společnosti. Při reorganizaci se postupuje podle předem schváleného plánu insolvenčním soudem s občasnou kontrolou jeho plnění. Reorganizaci je možné využít pouze na úpadek dlužníka, který je podnikatelem, reorganizuje se jeho podnik (InsZ, § 316 a následující).

Reorganizace je přípustná, jestliže roční úhrn čistého obrátu dlužníka za poslední účetní období dosáhl alespoň částku 50 000 000 Kč, nebo zaměstnává-li alespoň 50 zaměstnanců v pracovním poměru. Reorganizace není přípustná, je-li dlužník právnická osoba v likvidaci, obchodník s cennými papíry nebo osoba oprávněná k obchodování na komoditní burze, dále také u tuzemských bank, spořitelních a úvěrových družstev, pojišťoven a zajišťoven (InsZ, § 316 odst. 3, 4).

### **2.8.3 Oddlužení**

Oddlužení je dalším ze způsobu možného oddlužení. Oddlužení je možné využít jak při úpadku, tak již při hrozícím úpadku. Při tomto způsobu řešení úpadku není prvořadě maximální uspokojení věřitelů, spíše je zde upřednostněno umožnit dlužníkovi, aby se oddlužil a mohl se opět zařadit do normálního života bez dluhů. Musí být zachována podmínka, že se dlužník ke svému oddlužení bude stavět poctivě (Hásová a Moravec, 2018).

Oddlužení je možné provést dvěma způsoby, jedním z nich je zpeněžení majetkové podstaty, což znamená, že se veškerý majetek dlužníka, který do majetkové podstaty náleží, převede na peníze za účelem zaplacení dluhů. Do majetkové podstaty nenáleží majetek, který dlužník nabyl, při již probíhajícím insolvenčním řízení.

Druhým způsobem oddlužení je plnění splátkového kalendáře. Zde se dlužník zavazuje, že bude po dobu 5 let každý měsíc platit se svých finančních zdrojů částku ve výši, v jaké mohou být v případě exekuce uspokojeny přednostní pohledávky. Tato částka se rozloží mezi nezajištěné věřitele podle poměru jejich pohledávek způsobem, který byl stanoven rozhodnutí insolvenčního soudu o schválení oddlužení (Hásová a Moravec, 2018).

## **2.9 Druhy pohledávek, způsob uplatnění v insolvenčním řízení**

Pohledávky jsou v rámci insolvenčního řízení rozděleny celkem do čtyř skupin. První skupinu tvoří pohledávky za podstatou a pohledávky jim na roveň postavené neboli pohledávky přednostní. Pohledávky na této úrovni se neuplatňují v insolvenčním řízení přihláškou, nýbrž přímo u osoby s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě. Osobou s dispozičním oprávněním je buď dlužník sám, nebo v případě konkursu insolvenční správce. Pohledávky jsou uspokojovány průběžně během celého insolvenčního řízení. Pohledávkami za podstatou jsou zejména,

1. náhrada výdajů a odměna předběžného správce,
2. náhrada nutných výdajů a odměna likvidátora jmenovaného soudem a správce podniku dlužníka,
3. náhrada zálohy na náklady insolvenčního řízení,
4. hotové výdaje a odměna insolvenčního správce,
5. daně, poplatky, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění (Maršíková, 2017).

Pohledávky, které jsou postaveny na roveň pohledávkám za podstatou jsou uvedené v InsZ v § 169,

1. pracovněprávní pohledávky dlužníkůvých zaměstnanců,
2. pohledávky věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví,
3. pohledávky státu, např.: úřad práce,
4. pohledávky účastníků z penzijního připojištění,
5. pohledávky věřitelů na výživném ze zákona (Maršíková, 2017).

Druhou skupinou pohledávek jsou tzv. nepřednostní pohledávky. Tyto musí věřitelé uplatnit řádnou přihláškou. Tyto pohledávky jsou z minulosti, vznikly již před rozhodnutím soudu o úpadku. Jsou uspokojovány poměrně, na základě buďto rozvrhového usnesení, splátkového kalendáře nebo reorganizačního plánu, podle toho, jaký způsob řešení úpadku byl zvolen. Jsou jimi všechny ostatní pohledávky věřitelů, které nejsou obsaženy ve výčtu pohledávek za podstatou a pohledávek jim na roveň a které nejsou zajištěny zástavním právem k majetku, který patří do majetkové podstaty (Maršíková, 2017).

Další, třetí skupinou jsou pohledávky zajištěných věřitelů. Uplatnění těchto pohledávek v insolvenčním řízení je taktéž podmíněno přihláškou. U těchto zajištěných pohledávek mají věřitelé přednostní právo na uspokojení z peněz získaných prodejem zástavy. Jedná se o pohledávky, které jsou zajištěny majetkem, který náleží do majetkové podstaty. Mohou být zajištěny zástavním právem, zadržovacím právem, omezením převodu nemovitostí, nebo zajišťovacím převodem práva (Maršíková, 2017).

Čtvrtou skupinou pohledávek jsou ty, které se v insolvenčním řízení neuspokojují. Jedná se zejména o pohledávky věřitelů z darovacích smluv, úroky, úroky z prodlení a poplatek z prodlení z pohledávek přihlášených věřitelů, které vznikly před rozhodnutím o úpadku, ale úroky přirostly až v době po tomto rozhodnutí, úroky, úroky z prodlení a poplatek z prodlení z pohledávek věřitelů, které se staly splatné až po rozhodnutí o úpadku, náklady účastníků řízení vzniklé jim účastí v insolvenčním řízení (Maršíková, 2015).

### 3 Uplatňování DPH v insolvenčním řízení

Předchůdkyní DPH byla daň z obrátu, která byla na našem území zavedena zákonem č. 73/1952 Sb. o dani z obrátu. Daň sloužila jako nepřímá všeobecná daň k vyrovnání rozdílů mezi velkoobchodní a maloobchodní cenou. Daň byla vypočítána až ve chvíli předání výrobků mezi obchodníky, a tak se stávalo, že výrobky byly zdaněny několikrát. Díky této dani měla být zajištěna rovnováha mezi nabídkou a poptávkou, a z tohoto důvodu existoval sazebník, který obsahoval několik tisíc druhů sazeb, z toho také pár set záporných např. na potraviny, bydlení. Problémem bylo, že sazby nebyly určovány trhem, nýbrž autoritou při stanovení centrálního plánu. V roce 1989 po pádu komunistického režimu, bylo jasné, že již daň z obrátu nebude vyhovovat novému ekonomickému směru, a tak museli zákonodárci vytvořit novou soustavu daní (Aleš, 1991).

Z důvodu plánovaného přechodu na DPH byl sazebník daně z obrátu nejprve upraven zákonem č. 107/1990 Sb., který vzešel v platnost od 1.1.1990, a obsahoval pouze 4 sazby 0 %, 12 %, 22 % a 32 %. Důvodem pro postupné úpravy byla hlavně obava, ať přechod negativně neovlivní československou ekonomiku, ale také zbavit se záporné daně. Definitivní konec daně z obrátu nastal při rozpadu československé republiky, od 1.1.1993 jí nahradila DPH, která se stala základním pilířem nového daňového systému v ČR (Indrová, 2012).

DPH bylo v ČR zavedena zákonem č. 588/1992 Sb., České národní rady o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který vzešel v platnost dne 1.1.1993. Tato daň byla brána jako základní stavební kámen nepřímých daní a také jako jeden z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu.

V prvním znění zákona v č. 588/1992 Sb. v § 16, který platil od 1.1.1993 byly stanoveny dvě sazby daně, a to základní sazba u zboží byla 23 %, v příloze č. 1 tohoto zákona bylo stanoveno zboží, u kterého bylo možno využít sníženou sazbu 5 %. Základní sazbou u služeb pak byla naopak sazba 5 % a v příloze č. 2 téhož zákona byly stanoveny služby, u kterých musela být využita sazba vyšší, tedy 23 %. Vývoj sazeb DPH v České republice je možné vidět v Tab. 3.1.



Tab. 3.1 Vývoj sazeb DPH v ČR od roku 1993

Platnost	Základní sazba	1. snížená sazba	2. snížená sazba
<b>01.01.1993 - 31.12.1994</b>	23 %	5 %	-
<b>01.01.1995 - 30.04.2004</b>	22 %	5 %	-
<b>01.05.2004 - 31.12.2007</b>	19 %	5 %	-
<b>01.01.2008 - 31.12.2009</b>	19 %	9 %	-
<b>01.01.2010 - 31.12.2011</b>	20 %	10 %	-
<b>01.01.2012 - 31.12.2012</b>	20 %	14 %	-
<b>01.01.2013 - 31.12.2014</b>	21 %	15 %	-
<b>01.01.2015 - dosud</b>	21 %	15 %	10 %

**Zdroj:** ZDPH, vlastní zpracování

Zboží, které podléhalo 5 % sazbě daně bylo především,

- maso a požitelné droby,
- ryby a korýši,
- mléko a mlékárenské výrobky,
- zelenina, jedlé ovoce,
- nerostné paliva, minerální oleje,
- antibiotika,
- farmaceutické výrobky,
- papír, kartón a lepenka,
- toaletní papír, kapesníky, odličovací ubrousky,
- rejstříky a účetní knihy, atd.

Služby, které podléhaly 23 % sazbě daně byly zejména,

- restaurační stravování,
- veřejné stravování (bufety),
- opravy a údržba strojů a zařízení pro potravinářský průmysl,
- opravy výrobků textilního a konfekčního průmyslu, obuvi,
- ubytovací služby, atd.

První ZDPH platil do 30.4.2004, kdy ho od 1.5.2004 nahradil nový zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (ZDPH). Původní zákon prošel od roku 1993 velkou řadou změn, měnily se sazby DPH (jak je možné vidět v tabulce výše), některé druhy zboží, ale také služby měnily své zařazení. Od roku 1998 se začal proces harmonizace českého zákona s Evropskou unií, jelikož byly přípravy na vstup do Euro zóny v plném proudu. V dílčích novelách docházelo ke sjednocení základních pojmů, a především pak k úpravě sazeb daně u velkého množství zboží, ale také služeb.

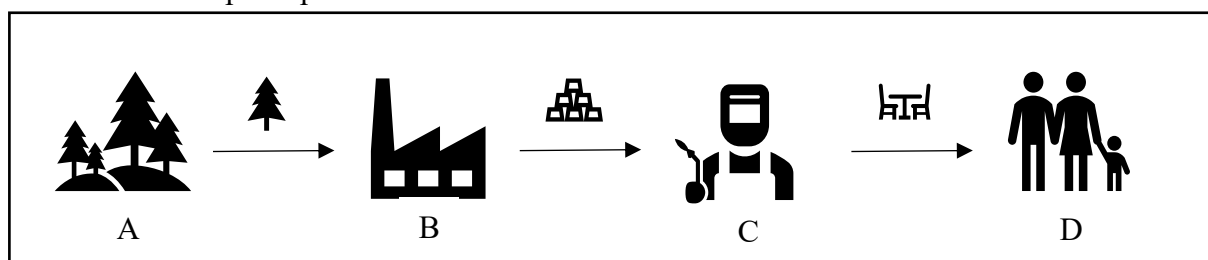
Přes veškeré snahy sjednotit úpravu původního zákona tak, aby odpovídal předpisům EU, existovalo stále mnoho dílčích odlišností a názvosloví, které bylo potřeba změnit, aby ČR splnila nejpozději ke dni vstupu do EU podmínky, jak to určovala příslušná směrnice. K tomuto měl vypomoci již zmíněný nový ZDPH, který vzešel v platnost dne 1.5.2004. Tento zákon do roku 2019 již zaznamenal nesčetné množství novel. Poslední novela ZDPH, nazývána jako Daňový balíček 2019 - zákon č. 80/2019 Sb. (dále jen „novela“) nabyla účinnosti dne 01.04.2019 kdy došlo ke změně celkem 269 bodů, kromě věcných změn jsou v novele také změny terminologické. Některé změny plynou ze změn směrnice Rady (EU) 2017/2455 a směrnice Rady (EU) 2016/2065, v rámci kterých, se také mění s účinností k 01.01.2019 směrnice Rady 206/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH.

### 3.1 DPH základní pojmy

DPH je jednou z nepřímých daní a funguje na principu zdanění pouze přidané hodnoty, tzn., daní se pouze ta hodnota, kterou přidal plátcе daně svým zásahem do výrobní etapy výrobku.

V Obr. 3.1 lze vidět schéma principu DPH, v Tab 3.2 pak lze vidět na malém výpočtu, jak funguje princip zdanění pouze přidané hodnoty u jednotlivých stupňů výrobního procesu.

Obr. 3.1 Schéma principu DPH



**Zdroj:** Platteeuw a Pestava (2011, s. 2-3), Vlastní zpracování

Když se Obr. 3.1 rozebere postupně od bodu A až do bodu D, celý výrobní proces začíná u vlastníka lesů. Ten pokácí stromy a prodá je pile, tedy subjektu B. Subjekt A prodá dřevo za cenu + DPH, toto DPH je pak odvedeno příslušnému finančnímu úřadu. Jak lze vidět v Tab. 3.2 u písmenka A. Když budeme pokračovat dále, k subjektu B (pila), ten nakoupené dřevo zpracuje a udělá z něj dřevěné desky, které si od něj koupí subjekt C (truhlář). K předchozí vstupní ceně dřeva si přidá svou přidanou hodnotu, kterou investoval do zpracování dřeva, aby se z něj stala dřevěná deska určitého rozměru. Z částky celkem se vypočítá DPH, od kterého se odečte DPH na vstupu a z rozdílu nám vznikne DPH, které subjekt B odvede finančnímu úřadu, tedy pouze DPH z jeho přidané hodnoty. U posledního subjektu, tedy u subjektu C následuje stejný postup. Do ceny výsledného nábytku je započítán vstupní náklad na dřevo + přidaná hodnota výrobku za jeho služby, opět je odvedeno DPH pouze z této přidané hodnoty, jak lze vidět v Tab. 3.2.

Tab. 3.2 Systém výpočtu DPH

<b>A</b>	Dřevo + 21 DPH Celkem	20.000,- 4.200,- 24.200,-	-	-
<b>B</b>	-	Vstup + výroba + 21% DPH Celkem	20.000,- 10.000,- 6.300,- 36.300,-	-
<b>C</b>	-	-	Vstup + výroba + 21% DPH Celkem	30.000,- 14.000,- 9.240,- 53.240,-
<b>FÚ</b>	Odvedeno: 4. 200,-	Výpočet: 6.300 - 4.200 Odvedeno: 2.100,-	Výpočet: 9.240 - 6.300 Odvedeno: 2.940,-	

**Zdroj:** Šebestíková, 2013, Vlastní zpracování

Konečný spotřebitel, subjekt D, tedy nakonec zaplatí v ceně výrobku také DPH ve výši 9. 240,-Kč, která se skládá ze součtů daňových povinností jednotlivých dodavatelů.

Předmětem DPH je dle § 2 ZDPH dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, dále také poskytnutí služby taktéž za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Předmětem daně je také pořízení zboží z jiného členského státu (stát EU) za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Dále také dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Tento § 2 prošel novelizací. Nově je přidána formulace „která jedná jako taková“ z důvodu výkladových problémů při uplatňování DPH v případech, kdy osoba povinná k dani jedná v postavení osoby nepovinné k dani.

Osoby povinné k dani jsou dle § 5 ZDPH osoby, které uskutečňují samostatnou ekonomickou činnost, nebo skupiny. Osobou povinnou k dani je také právnická osoba, která prvotně nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud tedy uskutečňuje ekonomickou činnost.

Ekonomickou činností se po novele pro účely ZDPH, dle § 5 odst. 3, rozumí činnost výrobců, obchodníků a také osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje taková činnost, ke které je využíván hmotný a nehmotný majetek a hlavním účelem je dosáhnout pravidelných příjmů. Nově je zde ve shodě s čl. 9 odst. 1 Směrnice Rady 206/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH se ekonomická činnost pojí s pravidelným příjmem, nikoliv na dosahování zisku z této činnosti. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž, vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

Plátcem daně, se stává osoba povinná k dani, která má sídlo na území České republiky, tzv.: v tuzemsku, jejíž obrát za 12 předchozích po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1. 000. 000,-, s výjimkou osob, které uskutečňují jen plnění, jež jsou z hlediska DPH osvobozená od této daně, a to bez nároku na odpočet. Po překročení tohoto limitu se osoba stává plátcem od prvního dne měsíce, který následuje po podání přihlášky. Podat přihlášku musí osoba povinná k dani podat nejpozději do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byl překročen stanovený limit (Pitner a Benda, 2017, s. 57).

Věřitelem je podle § 46 odst. 6 ZDPH plátce, jestliže uskutečnil zdanitelné plnění vůči jinému plátcí, a z tohoto plnění mu vznikla povinnost přiznat daň, daň přiznal, ale neobdržel úplatu ani její část. Důležité především je, že dosud nezaniklo právo na plnění z této dlužné pohledávky.

Dlužníkem se dle § 46 odst. 7 ZDPH chápe plátce, který přijal od věřitele zdanitelné plnění, ale dosud za dané plnění věřiteli neposkytnul úplatu ani její část.

Obrat je definován v § 4a ZDPH jako souhrn úplat, bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže nejsou pouze doplňkovou činností, která je uskutečňována pouze příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku, nově je zde specifikováno, není-li prodej dlouhodobého majetku nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

Základem daně podle § 36 ZDPH je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění. Základ daně v sobě vždy zahrnuje také spotřební daň. Při stanovení základu daně nezáleží na tom, zda úplatu poskytne příjemce plnění nebo třetí osoba. Základ daně obsahuje také jiné daně, poplatky, vedlejší výdaje např. náklady na balení, přepravu, provizi. Při poskytnutí stavebních a montážních prací se do základu daně zahrnuje také konstrukce, materiál, stroje a zařízení.

Povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká dle § 20a ZDPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, avšak je-li dřív přijata úplata za tyto plnění, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty.

Při dodání zboží se za den uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 ZDPH považuje den, kdy bylo zboží fyzicky dodáno novému majiteli a byla na něj převedena veškerá práva se zbožím nakládat jako vlastník, dnem příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě nebo dnem přenechání zboží k užívání na základě smlouvy. Při poskytnutí služby se považuje za datum uskutečnění zdanitelného plnění den jejího přijetí, den vystavení daňového dokladu nebo den vystavení dokladu na přijatou úplatu, záleží, která situace nastane dříve.

Plátcе daně je povinen dle § 28 ZDPH při poskytnutí zboží či služby vystavit daňový doklad. Ten může mít jak elektronickou, tak listinnou podobu. Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo plnění, nebo do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží do JČS, poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi pro osobu povinnou k dani, nebo byla-li přijata úplata. Nově je po novele zakotveno v § 28 odst. 8, že je plátcе povinen doklad nejen vystavit, ale také ve lhůtě pro vystavení daňového dokladu vynaložit úsilí k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do rukou příjemce plnění, tzn. aby byl příjemci plnění doručen. Slovním obratem uvedeném v § 28 odst. 8 „*vynaložit úsilí, které*

*po něm lze rozumně požadovat*“ je zamýšleno, že do požadované lhůty musí daňový doklad odeslat poštou, datovou schránkou, popřípadě e-mailem. Plátce si však musí být jistý, že použitá adresa ať už fyzická či e-mailová, je příjemcem plnění skutečně využívána, jestliže totiž ví popřípadě má podezření, že daná adresa není příjemcem plnění aktivně používána pak nenaplnil podmínku stanovenou v tímto paragrafem.

Plátce může vystavit dle § 29 ZDPH dva druhy daňového dokladu. V případě, kdy celková částka plnění na dokladu nepřesáhne 10. 000,- Kč včetně DPH, je možné vystavit pouze zjednodušený daňový doklad, který obsahuje jen základní údaje. Po překročení limitu stanoveného zákonem je potřeba vystavit daňový doklad s veškerými náležitostmi, kterými jsou zejména označení osoby, včetně jejího DIČ, která uskutečňuje zdanitelné plnění, dále označení protistrany, tedy osoby, která plnění přijímá, včetně jejího DIČ, číslo daňového dokladu, předmět plnění, datum, kdy byl doklad vystaven a také datum, kdy se plnění uskutečnilo, popřípadě, kdy byla přijata úplata za dané plnění, dále je potřeba uvést jednotkovou cenu bez daně a případnou slevu, základ daně, sazbu daně a celkovou výši daně.

V případě zjednodušeného daňového dokladu dle § 30a ZDPH nemusí plátce uvádět na doklad takto vyčerpávající informace. Doklad nemusí obsahovat údaje o osobě pro kterou je plnění uskutečňováno, včetně jejího DIČ, jednotkovou cenu bez daně, popřípadě slevu, základ daně a výši daně.

V § 31 a § 31a ZDPH jsou blíže specifikovány zvláštní druhy daňových dokladů. Jsou jimi splátkový kalendář a platební kalendář. Splátkový kalendář je brán za daňový doklad v případě, kdy splňuje náležitosti daňového dokladu a tvoří součást nájemní smlouvy nebo je na něj v nájemní smlouvě výslovně odkazováno. Platební kalendář je považován za daňový doklad, jestliže opět obsahuje náležitosti daňového dokladu, je na něm uveden seznam plateb na předem stanovené období a subjekt, pro niž je uskutečňováno zdanitelné plnění poskytuje úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění.

Souhrnný daňový doklad po novele dle § 31b ZDPH, může plátce vystavit, jestliže v rámci jednoho měsíce uskutečnil pro jiného plátce více zdanitelných plnění, nebo v případě, kdy přijal jednu nebo více úplat (záloh), ze kterých podle ZDPH vznikla povinnost přiznat daň, přijatých taktéž během jednoho měsíce od stejného plátce. Dále lze vystavit souhrnný daňový doklad za jedno samostatné zdanitelné plnění, ke kterému se váže jedna nebo více úplat (záloh), které byly přijaty v jednom kalendářním měsíci a plyne z nich povinnost dle ZDPH přiznat daň,

pro jiného plátce. Tento souhrnný daňový doklad se vystavuje do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém bylo první plnění uvedené na tomto dokladu, nebo byla přijatá první úplata. Dle § 31b odst. 4 ZDPH „*musí souhrnný daňový doklad vždy obsahovat tyto údaje, a to samostatně pro*

*a) pro každé samostatné zdanitelné plnění*

- 1. rozsah a předmět plnění,*
- 2. den uskutečnění plnění,*
- 3. jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,*
- 4. základ daně,*
- 5. sazbu daně,*
- 6. výši daně,*

*b) každou úplatu*

- 1. rozsah a předmět plnění (je-li znám),*
- 2. den přijetí platby,*
- 3. základ daně,*
- 4. sazbu daně a*
- 5. výši daně“.*

Osoba povinná k dani dle § 35 a § 35a ZDPH má povinnost zajistit uchování daňových dokladů po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se dané plnění na dokladu uskutečnilo. Subjekt, který má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku je povinen skladovat doklady v tuzemsku. V případě, že má uchovatel daňové doklady v elektronické podobě, musí zajistit nepřetržitý dálkový přístup k uchovávaným datům.

ZDPH připouští možnost opravných daňových dokladů v § 45. V případě, že plátce vystaví řádný daňový doklad s chybou, je potřeba tuto skutečnost opravit. K tomu slouží opravný daňový doklad o opravě buďto základu daně, nebo výše daně. Nově po novele musí doklad obsahovat také den, kdy se oprava základu daně považuje za samostatné zdanitelné plnění, ostatní náležitosti zůstaly nezměněny. Na rozdíl od základního daňového dokladu, tento opravný daňový doklad musí obsahovat,

1. evidenční číslo předchozího daňového dokladu,
2. evidenční číslo opravného daňového dokladu,
3. komentář k důvodu změny,

4. rozdíl mezi opraveným a předchozím základem daně,
5. rozdíl mezi opravenou a předchozí daní,
6. rozdíl mezi opravenou a předchozí částkou, kterou má osoba, která uskutečňuje plnění má získat či vrátit,
7. den, kdy nastala skutečnost rozhodná pro provedení opravy základu daně.

### **3.2 Základ daně**

*Základem daně je dle § 36 odst. 1 ZDPH „vše, co jako úplatu obdržel nebo by měl obdržet plátce daně za své uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.“*

V případě, že datum přijetí úplaty nastalo před uskutečnění zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté úplaty snižena o daň. Základ daně zahrnuje také dle § 36 odst. 3 ZDPH ostatní daně, poplatky, další vedlejší náklady, kterými je např. balení, náklady na přepravu, popřípadě pojištění daného plnění, při poskytnutí služby, základ daně může obsahovat také materiál související s poskytovanou službou, u stavební a montážní činnosti také materiály a stroje potřebné pro vykonání práce.

Do základu daně dle § 36 odst. 5 ZDPH po novele, není zahrnuta částka vzniklá zaokrouhlením při platbě v hotovosti. Důvodem této změny je zejména snaha předejít dvojího zaokrouhlení daně a zároveň celkové úplaty. Druhotným cílem je také zjednodušit určení základu daně při platbě hotovosti.

Ve zvláštních případech podle § 36a ZDPH může být základem daně též cena obvyklá, určená ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Tento postup mohou uplatnit osoby kapitálově spojené v případě, že výše jejich podílu představuje alespoň 25 %, jinak spojené osoby, osoby blízké a společníci společnosti, jsou-li plátcí.

#### **3.2.1 Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby**

Při výpočtu daně je důležité zjistit, zda daň počítáme ze základu daně nebo z částky celkem. Existují dvě metody výpočtu daně. První z nich je metoda výpočtu „zdola“, kdy daň zjistíme jako součin základu daně a sazby daně, jak znázorňuje vzorec 3.1.



$$daň = základ\ daně \cdot sazba\ daně \quad (3.1)$$

Druhou metodou je výpočet daně pomocí metody „shora“. Je to situace, kdy známe celkovou částku včetně daně. Způsob tohoto výpočtu se novelou změnil. Od 01.04.2019 se již nebude daň počítat jako součin ceny a koeficientu, jak je uvedeno ve vzorci 3.2.

$$daň = částka\ celkem \cdot koeficient \quad (3.2)$$

Nově se daň vypočte jako rozdíl mezi částkou odpovídající výši úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně a částkou, která se vypočítá jako podíl částky celkem a nového koeficientu, jak lze vidět ve vzorci 3.3.

$$daň = částka\ celkem - (částka\ celkem : koeficient) \quad (3.3)$$

Změna byla zavedena z důvodu přesnějšího způsobu výpočtu daně. Tedy ať výše daně vyjde vždy stejně. Při starém způsobu výpočtu vždy vycházel rozdíl. I přesto, že od 01.04.2019 tato novinka vzešla v platnost, mají daňové subjekty 6 měsíců na to, aby na novou metodu výpočtu daně přešly. Porovnání starých a nových koeficientů je v Tab. 3.3.

Tab. 3.3 Koeficient DPH: Výpočet metodou "shora"

Sazba daně	Koeficienty do 31.03.2019		Koeficienty od 01.04.2019
	Výpočet koeficientu	Koeficient	Koeficient
21 %	= 21 : 121	0,1736	1,21
15 %	= 15 : 115	0,1304	1,15
10 %	= 10 : 110	0,0909	1,10

**Zdroj:** ZPDH § 37, Vlastní zpracování

### 3.2.2 Oprava základu daně

Tato část ZDPH prošla díky novele změnou. Důvodem úprav je zejména snaha přiblížení našeho zákona o DPH k článku 90 směrnice o DPH. Nově je zde vymezena na rozdíl od staré úpravy pouze oprava základu daně, jelikož již z toho automaticky vyplývá, že po změně základu daně dojde také ke změně výše daně (Poslanecká sněmovna ČR, 2018).

K opravě základu daně dle § 42 ZDPH dochází v případech, kdy dojde ke zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, vrácení spotřební daně, nedojde k převodu

vlastnického práva ke zboží, vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí povinnost přiznat daň, použití úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň nebo další skutečnosti na základě kterých může dojít ke změně výše základu daně.

Oprava základu daně podle § 42 odst. 3 ZDPH se považuje za samostatné zdanitelné plnění, které se uskutečnilo v den, kdy nastaly skutečnosti, jež jsou rozhodující pro provedení korekce základu daně, dále dnem povolení reorganizačního plánu, dnem zrušení rozhodnutí o povolení reorganizačního plánu, dnem, kdy došlo k přeměně reorganizace na konkurs, jestliže k opravě základu daně došlo právě z důvodu této přeměny.

Při opravě základu daně je plátce povinen dle § 42 odst. 4 a 5 vystavit opravný daňový doklad, nebo provede opravu základu daně v příslušné evidenci, jež slouží pro účely DPH, jestliže neměl povinnost vystavit původní daňový doklad nebo v případě, kdy mu osoba, pro kterou má být opravný doklad vystaven není dostatečně známá. Plátce musí vystavit příslušný opravný daňový doklad a vynaložit opět nově veškeré úsilí k tomu, aby jej měl příjemce k dispozici do 15 dnů ode dne, který je považován za uskutečnění zdanitelného plnění.

Oprava základu daně podle § 42 odst. 6 je považována za samostatné zdanitelné plnění, které se uvádí do daňového přiznání, a to za zdaňovací období, v němž se tato oprava považuje za uskutečněnou. Jestliže je ponížen základ daně a plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad, tato oprava se uvede do daňového přiznání v období, ve kterém plátce vynaložil veškeré možné úsilí k doručení příslušného opravného daňového dokladu do dispozice příjemci plnění.

Opravu základu daně dle § 42 odst. 8 ZDPH není možné provést v případě, kdy nastalé skutečnosti rozhodné pro vytvoření opravy základu daně vzniknou až po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost tuto daň přiznat. Tato doba neběží v případě, že je dané plnění součástí soudního nebo rozhodčího řízení. V případě insolvenčního řízení daná lhůta pro opravu základu daně neběží v období, ode dne začátku insolvenčního řízení až do dne povolení reorganizačního plánu. Přerušení lhůty se týká pouze doby soudního nebo rozhodčího řízení, které přímo souvisí s původním dodáním zboží či poskytnutím služby a to pouze pokud by toto řízení mělo skutečný vliv na výši základu daně (Poslanecká sněmovna ČR, 2018).

### 3.3 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky

Pro plátce DPH by měla být tato daň pouze „průběžnou“ položkou. Systém DPH je nastaven tak, že je-li daňový subjekt plátcem musí cena za jeho prodané služby či zboží v sobě zahrnovat DPH, tuto vybranou částku je pak každý měsíc, či čtvrtletí povinen odvést. Vybranou částku DPH si však může snížit o hodnotu z přijatých zdanitelných plnění, u kterých má nárok na odpočet daně. Pokud se však stane, že mu vzniklou pohledávku zákazník neuhradí, a plátce DPH již vyměřenou daň odvedl, stává se tato odvedená daň pro plátce jeho pomyslným nákladem (Bulletin KCÚ, 2018).

Úplně poprvé vstoupila do ZDPH problematika opravy výše DPH u nedobytných pohledávek v roce 2011, přesněji tato úprava vstoupila v platnost od 01.04.2011 zákonem č. 47/2011 Sb., kterým byl změněn ZDPH. Toto ustanovení bylo zahrnuto do ZDPH za účelem pomoci plátcům daně v období ekonomické krize. Bohužel špatná formulace prvotního znění § 44 ZDPH způsobila mnoho zmatku, konkrétně časová podmínka *„pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“*. Z této formulace nebylo přesně jasné, zda se má jednat o pohledávky, které jsou minimálně 6 měsíců po splatnosti nebo maximálně 6 měsíců po splatnosti. Daňová správa nakonec výklad ustálila, že se má jednat o pohledávky, které jsou starší 6 měsíců a více. Tuto skutečnost vyvrátil Nejvyšší správní soud ČR, který rozsudkem č.j. 9 Afs 170/2014 - 42 říká, že dle důvodové zprávy k návrhu novely zákona, bylo uvedeno, že jedním z cílů zavedení § 44 bylo pomoci plátcům, kteří jsou v platební neschopnosti z důvodů nedobytných pohledávek. Díky této důvodové zprávě Nejvyšší správní soud dovodil, že záměrem bylo umožnit opravy výše daně u předinsolvenčních pohledávek, tedy těch, které vznikly těsně před prohlášením insolvence, tedy 0 - 6 měsíců (Nejvyšší krajský soud ČR, 2014).

Z důvodů těchto nejasností byla v roce 2016 vydána novela ZDPH, která navazovala na judikát Nejvyššího správního soudu, kde bylo znění § 44 změněno na znění platné do 31.03.2019, tedy *„pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění“*. Z tohoto znění je již jasné, že se jedná o pohledávky tzv. předinsolvenčních pohledávky, které vznikly maximálně v období, které končí 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku (Pitner a Benda, 2017).

Tato problematika byla až do 01.04.2019 v ZDPH pouze v již zmiňovaném § 44 ZDPH, který zahrnoval pouze specifický způsob oddlužení. Toto ustanovení se týkalo pouze případů, kdy byl úpadek dlužníka řešen pomocí konkursu na jeho majetek. Ke dni 01. 04. 2019 vzešel

v platnost daňový balíček 2019, kde je tato oblast rozšířena. Původní § 44 byl zrušen. Nově se této problematice věnují § 46 až § 46g ZDPH. Cílem této novely je především harmonizace ZDPH s článkem 90 směrnice o DPH, který se zaměřuje na změny základu daně po uskutečnění plnění, v případech nezaplacení ceny za toto plnění. Cílem článku 90 směrnice o DPH je především co nejméně zatížit odvodem daně plátce poskytujícího nějaké zdanitelné plnění v případech, kdy je toto plnění nezaplaceno nebo zaplaceno jen z části, a to zejména z toho důvodu, že správce daně není oprávněn vybírat daň převyšující zaplacené plnění (Poslanecká sněmovna ČR, 2018).

### **3.3.1 Úprava do 31.03.2019**

Opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky podle staré úpravy § 44 ZDPH bylo plátcům umožněno, jestliže měl evidovanou neuhrazenou pohledávku, která vznikla v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka a pohledávka dosud nezanikla. Aby to bylo možné muselo být splněno několik podmínek,

- plátce, vůči kterému má věřitel evidovanou pohledávku je v insolvenčním řízení a insolvenční soud vydal rozhodnutí o prohlášení konkursu na dlužníkovu majetek,
- věřitel, svou pohledávku řádně a včas přihlásil, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
- věřitel a dlužník nejsou, a ani v době kdy pohledávka vznikla, nebyli osobami, které jsou kapitálově spojenými osobami, společníky stejné společnosti a osobami blízkými,
- věřitel (plátce) doručil dlužníkovi opravný daňový doklad obsahující všechny náležitosti (ZDPH, § 44 do 31.03.2019).

Opravu výše daně nelze provést, jestliže dlužník přestal být plátcem DPH nebo pokud od konce zdaňovacího období, ve kterém bylo uskutečněno původní plnění, uplynuly více než 3 roky. V případě, že společnost věřitele zanikne, ale má svého právního nástupce, může i tento nástupce opravit výši daně u pohledávek, které na něj přešly (Dušek, 2018).

Daňový doklad podle § 46 ZDPH do 31.03.2019 při provedení opravy výše DPH za dlužníky v insolvenčním řízení musel,

- a) specifikovat věřitele,
- b) DIČ věřitele,

- c) specifikovat dlužníka,
- d) DIČ dlužníka,
- e) spisovou značku insolvenčního řízení,
- f) evidenční číslo daňového dokladu,
- g) evidenční číslo předchozího vystaveného daňového dokladu,
- h) datum vystavení daňového dokladu,
- i) datum uskutečnění plnění daňového dokladu,
- j) celkovou dlužnou částku,
- k) výši opravené daně,
- l) odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, podle kterého je oprava výše daně provedena.

### **3.3.2 Úprava od 01.04.2019**

Tato část DPH prošla velkou novelizací, jelikož přecházející úprava byla silně nedostačující. Jak již bylo zmíněno úprava dovolovala opravu daně pouze v případě oddlužení konkursem. Nově může věřitel provést opravu základu daně i v případě, kdy je pohledávka vymáhána v exekučním řízení, v insolvenčním řízení a v případě úmrtí dlužníka.

Nově dle § 46 odst. 1 písm. a), b) je umožněno věřitelům opravit výši základu daně také za nedobytné pohledávky které jsou vymáhány pomocí exekučního řízení v případě, kdy nebyla pohledávka tímto řízením zcela vymožena. Podmínkou je, že mezi vydáním prvního exekučního příkazu a současností uplynuly nejméně 2 roky nebo v případě, kdy bylo exekuční řízení podle exekučního řádu ukončeno kvůli nemajetnosti dlužníka.

V novém § 46 odst. 1 písm. c) je rozšířena možnost opravy výše základu daně za pohledávky, které jsou přihlášeny v insolvenčním řízení. Nově lze opravit i pohledávky v případě, že bylo rozhodnuto soudem o řešení úpadku oddlužením, případně přeměnou reorganizace v konkurs a konkursem. Podmínkou zůstává, že musí věřitel včas svou pohledávku přihlásit, tato pohledávka musí být zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží. Dále je možné provést opravu výše základu daně v případě, že bylo insolvenční řízení zastaveno z důvodu zamítnutí, odmítnutí nebo zpětvzetí návrhu na povolení oddlužení, pokud je z tohoto rozhodnutí patrné, že dlužníkův majetek je pro uspokojení věřitelů nedostačující.

V případě, že dojde k úmrtí dlužníka, dle § 46 odst. 1 písm. d) je možné po skončení dědického řízení, kdy je zřejmé, že pohledávka za zdanitelné plnění nebude v rámci tohoto řízení uspokojena ani z části, může věřitel provést opravu výše základu daně. Pohledávka musí být uvedena v seznamu pohledávek v rámci pozůstalosti.

Poslední možností, kdy může věřitel nově provést opravu výše základu daně je v případě dle § 46 odst. 1 písm. e), kdy bylo zahájeno řízení, které dosud neskončilo a již uplynulo 5 let od konce zdaňovacího období, ve kterém pohledávka vznikla. Věřitel řádně uplatnil svá procesní práva, ale dosud nenastaly všechny potřebné rozhodné skutečnosti pro provedení opravy.

Opravu základu daně nelze provést, jestliže věřitel a dlužník byli v době vzniku pohledávky kapitálově spojenými osobami s tím, že výše podílu představovala ke dni uskutečnění zdanitelného plnění alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv, nebo osobami blízkými. Dále v případě, kdy věřitel a dlužník jsou nebo v době uskutečnění zdanitelného plnění byli v téže společnosti společníky a toto plnění bylo uskutečněno na základě společenské smlouvy. Další možností, kdy nelze provést opravu základu daně je v případě, jestliže dlužník ke dni uzavření smlouvy, podle které je poskytováno zdanitelné plnění, jehož se oprava týká, byl nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou.

Oprava základu daně nelze provést také v případě, kdy věřitel nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby věděl, že zdanitelné plnění nebude řádně zaplaceno, nebo to s přihlédnutím k okolnostem obchodního vztahu, vědět měl a mohl, pokud by v průběhu obchodního vztahu postupoval s péčí řádného hospodáře. Dále nelze provést opravu základu daně v případě, kdy věřitel přestal být plátcem DPH (ZDPH, § 46 odst. 3).

I v tomto ustanovení jsou stanovené omezující lhůty. Opravu základu daně nelze provést uplynula-li doba 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo příslušné zdanitelné plnění, nebo došlo k převzetí celkového díla, a to v případě, že byla poskytována dílčí plnění. Tato lhůta neběží v případě, kdy,

1. bylo vedeno exekuční řízení s účelem vymožení pohledávky věřitele,
2. bylo vedeno insolvenční řízení, ve kterém se věřitel domáhá uspokojení pohledávky,
3. bylo vedeno řízení o pozůstalosti, ve kterém se věřitel domáhá uspokojení pohledávky,

4. po dobu správního, soudního nebo rozhodčího řízení vedeného za účelem nebo v souvislosti se vznikem exekučního titulu, pokud věřitel následně na základě výsledků těchto řízení uplatnil svá procesní práva směřující k uspokojení zdanitelného plnění,
5. od zahájení likvidace dlužníka do zahájení insolvenčního řízení, pokud se věřitel v řízení o likvidaci dlužníka domáhá uspokojení pohledávky a v průběhu likvidace je zjištěn úpadek dlužníka.

Výše opravy základu daně se dle § 46a odst. 1 ZDPH v případě nedobytné pohledávky provede ve výši základu daně stanoveného z neobdržené úplaty za zdanitelné plnění, které nebylo vymoženo v exekučním řízení, v případě prohlášení konkursu na majetek dlužníka nebo při přeměně reorganizace v konkurs, v případě zastavení insolvenčního řízení, dle zprávy pro oddlužení v případě jeho schválení, na základě výsledku skončeného řízení o pozůstalosti, nebo z neobdržené úplaty za zdanitelné plnění určené kvalifikovaným odhadcem.

V případech, kdy po provedení opravy vznikne nová skutečnost, díky které je nutná nová oprava základu daně u nedobytné pohledávky, přihlédne věřitel při stanovení této výše další opravy, ke všem změnám základu daně provedené předešlou opravou (ZDPH, § 46a odst. 3).

Při opravě základu daně u pohledávek v insolvenčním řízení, u kterých nebyla v průběhu přezkoumání zjištěna hodnota v době vzniku, se přihlíží k hodnotě pohledávky, která byla zjištěna v přezkumném jednání nebo při přezkumu provedeném insolvenčním správcem v oddlužení (ZDPH, § 46a odst. 4).

Případné zrušení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky je věřitel povinen udělat, jestliže provedl opravu základu daně, z důvodu prohlášení konkursu na majetek dlužníka a insolvenční soud zrušil tento konkurs z důvodu že nebyl ani dodatečně prokázán dlužníkům úpadek, z důvodů, že není žádný přihlášený věřitel a všechny pohledávky za majetkovou podstatou a i ostatní pohledávky jim postavené na roveň jsou uspokojeny nebo z důvodu souhlasu všech věřitelů a insolvenční správce s návrhem dlužníka na zrušení konkursu souhlasí. Zrušení opravy základu daně je provedeno věřitelem ve výši poslední známé neobdržené úplaty (ZDPH, § 46d odst. 1, 2).

### 3.3.3 *Opravné daňové doklady v případě nedobytné pohledávky*

V případě, že se věřitel rozhodne opravit základ daně u nedobytné pohledávky, musí k tomuto kroku vystavit základní opravný daňový doklad a to do 30 dnů ode dne, kdy zjistil příslušné skutečnosti, díky kterých se rozhodl tuto opravu udělat. Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad, jestliže se změnil hodnota základu daně na základě kvalifikovaného odhadu, dále v případě dodatečné opravy základu daně nebo při zrušení opravy základu daně. Základní opravný daňový doklad musí obsahovat dle § 46e odst. 3 ZDPH následující náležitosti,

1. základní označení věřitele,
2. DIČ věřitele,
3. základní označení dlužníka,
4. DIČ dlužníka,
5. odkaz na příslušné ustanovení, na základě kterého, je oprava základu daně prováděna,
6. spisová značka příslušného řízení,
7. evidenční číslo základního opravného dokladu,
8. datum vystavení základního opravného dokladu,
9. datum uskutečnění opravy základu daně, jestliže touto opravou došlo ke snížení nebo zvýšení základu daně,
10. informace vztahující se k původnímu zdanitelnému plnění (např.: číslo původního daňového dokladu, den uskutečnění původního zdanitelného plnění, výši úplaty, základ daně, sazbu daně a výši daně),
11. informace vztahující se k předchozí opravě základu daně, změně výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravě základu daně a zrušení opravy základu daně, pokud byly provedeny (zejména evidenční číslo základního opravného daňového dokladu, den vystavení opravných daňových dokladů, den uskutečnění zdanitelného plnění, výši předchozích oprav základů daně, změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, výši opravy poslední známé daně),
12. další informace vztahující se k opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky, a to obzvláště informace o neobdržené úplatě za původní zdanitelné plnění, informace o výši opravy základu daně, daň vypočtenou z neobdržené úplaty za původní zdanitelné plnění).



Opravný daňový doklad, který je vystavován v případě, že dojde ke změně výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem dle § 46e odst. 4 ZDPH obsahuje dále také informace o tom, že jde o změnu základu daně určené díky kvalifikovaného odhadu, musí obsahovat evidenční číslo původního daňového dokladu, také základního opravného dokladu a popř. také opravného daňového dokladu určeného kvalifikovaných odhadem, den uskutečnění původního dokladu, opravy základu daně u nedobytné pohledávky, vystavení dokladu určeného kvalifikovaným odhadem a uskutečnění změny výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem.

Opravný daňový doklad, který je vystaven v případě dodatečné opravy základu daně musí dle § 46e odst. 5 ZDPH opět obsahovat veškeré údaje zmíněné výše, navíc bude obsahovat evidenční číslo dodatečného opravného daňového dokladu, den uskutečnění dodatečné opravy základu daně, snížení nebo zvýšení poslední známé neobdržené úplaty, která je důvodem pro vystavení dodatečného opravného daňového dokladu, výši poslední známé neobdržené úplaty, rozdíl mezi výši poslední známé neobdržené platby a výši neobdržené úplaty po jejím snížení, základ daně stanovený z rozdílu, daň vypočtenou z rozdílu.

Posledním druhem opravného daňového dokladu využívané při opravě nedobytných pohledávek je opravný daňový doklad při zrušení opravy základu daně a dle § 46e odst. 6 obsahuje navíc informace o tom, že jde o zrušení opravy základu daně, evidenční čísla všech předchozích dokladů vystavených v souvislosti s touto nedobytnou pohledávkou, den vystavení opravného daňového dokladu při zrušení opravy základu daně, den uskutečnění zrušení opravy daně, den provedení opravy základu daně, sazbu daně a daň u původního plnění a základ daně a daň ve výši, v jaké je provedeno zrušení opravy základu daně.

Oprava základu daně dle § 46f odst. 1 ZDPH u nedobytné pohledávky se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem doručení základního opravného daňového dokladu dlužníkovi, jestliže má oprava za následek snížení základu daně, dnem doručení opravného daňového dokladu dlužníkovi, pokud jde o změnu výše na základě kvalifikovaným odhadem nebo dodatečnou opravu základu daně, dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, jestliže došlo ke zvýšení opravovaného základu daně, dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení změny výše opravy základu daně.

Věřitel, který provedl opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, je povinen dle § 46f odst. 2 ZDPH předložit jako přílohu ke svému daňovému přiznání kopie všech vystavených daňových dokladů, na kterých jsou uvedena zdanitelná plnění, u kterých byla provedena oprava nebo seznam těchto dokladů s uvedením všech náležitostí uvedených na těchto dokladech.

### 3.3.4 Oprava odpočtu DPH u nedobytné pohledávky

Z důvodu rozšíření úpravy oprav výše DPH u nedobytných pohledávek a rozšíření této problematiky do § 46-46g, je do ZDPH zařazen také nový § 74a, který upravuje problematiku oprav odpočtu daně v případě nedobytných pohledávek, tedy postup dlužníka, který z části nebo zcela nezaplatil přijaté zdanitelné plnění, u kterého uplatnil odpočet daně. Cílem této úpravy je vyšší harmonizace úpravy ZDPH v ČR s články 184 a 185 směrnice o DPH (Poslanecká sněmovna ČR, 2018).

Rozhodnými skutečnostmi pro provedení opravy výše odpočtu DPH, kterými vzniká dlužníkovi povinnost provést opravu jsou zejména dle § 74a odst. 1 ZDPH změny na základě kvalifikovaného odhadu, dodatečné opravy základu daně, zrušení předchozích úprav. Pro provedení opravy odpočtu musí dlužník obdržet od věřitele opravný daňový doklad, popřípadě jiný doklad, kterým prokáže vzniklé skutečnosti.

### 3.3.5 Způsob vykazání v daňovém přiznání a kontrolním hlášení

Povinností každého plátce DPH je v pravidelných intervalech, měsíčně či čtvrtletně, podávat na finanční úřad zprávu o své činnosti, tedy o svých uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění prostřednictvím daňového přiznání.

V daňovém přiznání k DPH, jak je možno vidět na Obr. 3.2, dle úpravy platné do 31.03.2019, je pro opravu výše základu daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení vyhrazeno místo v oddílu III. Doplnující údaje, v řádku 33 a 34, kdy pro věřitele je řádek 33 a pro opravu daně na straně dlužníka je vyhrazen řádek 34.

Obr. 3.2 Daňové přiznání DPH platné do 31.03.2019

III. Doplnující údaje			
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30	
	Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g		32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33	
	Dlužník	34	

Zdroj: Finanční správa, 2019

Dle pokynů k vyplnění daňového přiznání k DPH se do těchto řádků uvede kladná hodnota opravy daně, u věřitele hodnota zahrnutá do řádku 1 nebo 2 daňového přiznání a u dlužníka zahrnutá do řádku 40 nebo 41. Záporná hodnota zde může být pouze ve výjimečných případech. Zejména jestliže pohledávka, u které byla provedena oprava daně byla následně uhrazena, byla-li pohledávka postoupena, nebo při zrušení registrace k DPH je povinen věřitel, který provedl opravu daně povinen zvýšit daň na výstupu. Jako příloha k daňovému přiznání musí být přiložena kopie všech potřebných dokladů související s opravou daně (Finanční správa, 2019).

Dne 03.04.2019 Generální finanční ředitelství zveřejnilo nový tiskopis č. 21, který v sobě již zahrnuje úpravy, platné od 01.04.2019, jak lze vidět na Obr. 3.3 řádek vyhrazený pro opravu daně v případě nedobytných pohledávek zůstal stejný pouze se u něj změnil příslušný paragraf dle novely. Podle nových pokynů č. 17 věřitel uvádí do řádku 33 daňového přiznání výši kladnou hodnotu opravy základu daně, záporná hodnota se uvádí pouze v případech, kdy je nutné zvýšit základ daně v důsledku dalších úprav. Dlužník uvádí do řádku 34 také kladnou hodnotu, zápornou pouze v případě, pokud nastaly skutečnosti rozhodné k provedení další opravy.

Obr. 3.3 Daňové přiznání k DPH platné od 01.04.2019

III. Doplňující údaje			
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30	
	Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g		32	
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)	Věřitel	33	
	Dlužník	34	

**Zdroj:** Finanční správa, 2019

Kontrolní hlášení má pro provedené opravy v souvislosti s nedobytnými pohledávkami vyhrazenou část A.4 pro věřitele a pro dlužníky B.2. V souvislosti s problematikou vyplňování kontrolního hlášení po novele vydalo Generální finanční ředitelství dne 03.04.2019 aktualizované pokyny s tím, že tato nová struktura bude pro veřejnost platná a účinná až od 01.10.2019, aby měla veřejnost dostatek času na aplikaci nové struktury kontrolního hlášení do svých programů. Dle přechodných ustanovení k novele zákona o DPH budou starý formulář používat všichni ti, u kterých bylo zahájeno insolvenční řízení před 01.04.2019. A to tak, že je-li oprava se záporným znaménkem, tedy jedná se o snížení daně, do oddílu A.4 se uvádí pouze daň, jak lze vidět na Obr. 3.4. Dále je důležité, aby daňový subjekt označil příznakem, že se jedná o opravy u nedobytných pohledávek. V opačném případě, jedná-li se o zvýšení

daňové povinnosti, uvádí se do oddílu A.4 jak daňový základ, tak daň, dle principů vyplnění daňového přiznání k DPH.

Obr. 3.4 Kontrolní hlášení, oddíl A.4, úprava do 31.03.2019

A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit											
Číslo	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1 (21 %)	Daň 1 (21 %)	Základ daně 2 (15 %)	Daň 2 (15%)	Základ daně 3 (10 %)	Daň 3 (10%)	Kód režimu plnění	§ 44 ZDPH
1	1234567	2019	2.5.19		-420					0	x

**Zdroj:** Finanční správa, 2019

Podle nového § 46 a dále, a tedy vyplňovat novou strukturu formuláře kontrolního hlášení budou vyplňovat ti věřitelé, jejich pohledávky byly zahrnuty do příslušných řízení od 01.04.2019. Nově bude věřitel do oddílu A.4 uvádět, jak základ daně, tak i daň. V případě základní opravy podle § 46 odst. 1 bude v kontrolním hlášení záporné znaménko u opravy základu daně tak i u výše daně, jak lze vidět na Obr. 3.5.

Obr. 3.5 Kontrolní hlášení, oddíl A.4, úprava od 01.04.2019

A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy v souvislosti s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit											
Číslo	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1 (21 %)	Daň 1 (21 %)	Základ daně 2 (15 %)	Daň 2 (15%)	Základ daně 3 (10 %)	Daň 3 (10%)	Kód režimu plnění	Oprava u nedobytné pohledávky
1	1234567	2019	2.11.19	-1000	-210					0	“P”-jedná se o opravu podle § 46 a násl. ZDPH

**Zdroj:** Finanční správa, 2019

V případě, že se objevily nové důvody pro další opravu základu daně a výši daně podle §46 odst. 2 a) či b), jestliže povede ke snížení výše opravy bude znaménko kladné, a naopak, jestliže povede ke zvýšení opravy, tedy oprava povede k dalšímu snížení již opraveného základu daně bude znaménko opět záporné.

V situaci, kdy dojde k určení základu daně kvalifikovaným odhadem a dojde opět ke změně původní opravy určuje se znaménko podle toho, zda je rozdíl kladný, pak je znaménko záporné, nebo je rozdíl záporný a pak je hodnota opravy kladná (dojde ke snížení výše opravy).

Poslední možnou situací, která může nastat je úplné zrušení dříve provedené úpravy. V tomto případě je znaménko vždy kladné. Od 01.10.2019 bude potřeba v kolonce Opravy u nedobytné pohledávky nutné rozlišovat, zda se jedná o opravu daně dle staré úpravy, nebo dle nové. A to pomocí písmen uvedených ve výše zmíněné kolonce kontrolního hlášení,

- “P” – v případě oprav dle nové úpravy, tedy § 46 a násl. ZDPH
- “A” – jestliže se bude jednat o opravu podle staré úpravy tedy § 44 ZDPH
- “N” – pokud se nebude jednat o opravu nedobytné pohledávky.

Když se nyní zaměříme na opravu výše daně u nedobytných pohledávek ze strany dlužníka, dostaneme se do oddílu B.2 kontrolního hlášení. Zde opět můžeme vidět, v Obr. 3.6, že podle úpravy do 31.03.2019, je vyplněna pouze opravovaná výše DPH nikoliv však základ daně a opět je potřeba v posledním sloupci označit, že se skutečně jedná o opravu u nedobytných pohledávek, tedy postupuje podle § 44 odst. 5 ZDPH.

Obr. 3.6 Kontrolní hlášení, oddíl B.2 dle úpravy do 31.03.2019

B.2. Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny opravy podle § 44 bez ohledu na limit											
Číslo	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1 (21 %)	Daň 1 (21 %)	Základ daně 2 (15 %)	Daň 2 (15%)	Základ daně 3 (10 %)	Daň 3 (10%)	Použit poměr	§ 44 ZDPH
1	1234567	2019	2.5.19		-420					NE	x

**Zdroj:** Finanční správa, 2019

Dle nové úpravy, jestliže věřitel vykáže opravu v oddílu A.4 podle § 46 a násl. ZDPH bude dlužník postupovat podle § 74a ZDPH. Jestliže dojde na straně dlužníka ke snížení základu daně a daně věřitelem, dlužník pak musí snížit související odpočet daně, a proto bude použito záporné znaménko opravy odpočtu daně. Stejně jako na straně věřitele, i v tomto oddíle je po novele nově uváděna také výše opraveného základu daně, nikoliv jen výše opravy daně, jak lze vidět na Obr. 3.7.

Obr. 3.7 Kontrolní hlášení, oddíl B.2 po 01.04.2019

B.2. Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny opravy odpočtu v souvislosti s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit											
Číslo	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD*	Základ daně 1 (21 %)	Daň 1 (21 %)	Základ daně 2 (15 %)	Daň 2 (15%)	Základ daně 3 (10 %)	Daň 3 (10%)	Použit poměr	Opravy u nedobytné pohledávky
1	1234567	2019	2.11.19	-1000	-210					NE	“P”-jedná se o opravu podle § 74a ZDPH

**Zdroj:** Finanční správa, 2019

Označení, podle které úpravy ZDPH je oprava provedena se využije stejně jako výše u věřitele. Opět tato struktura kontrolního hlášení bude využívána až od 01.10.2019.

## **4 Analýza výsledků dotazníkového šetření v oblasti DPH a insolvence**

Studentská grantová soutěž Ekonomické fakulty VŠB - Technické univerzity Ostrava podporuje projekty vysokoškolského výzkumu. Tyto projekty jsou dle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací účelovou podporou, tzv., specifickým vysokoškolským výzkumem, který je prováděn studenty akreditovaných doktorských a magisterských studijních programů, tento výzkum musí být bezprostředně spojen s oborem jejich vzdělávání. Tato účelová podpora je poskytována z výdajů na výzkum a vývoj Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy formou dotace na základě rozhodnutí o poskytnutí podpory podle rozpočtových pravidel. Účelová podpora na specifický vysokoškolský výzkum je poskytována pouze na způsobilé náklady, jde o takové náklady nebo výdaje na výzkum, vývoj a inovace, které mohou být vynaloženy na činnosti ve výzkumu, vývoji a inovacích, nebo v souvislosti s nimi, například: osobní náklady nebo výdaje, včetně stipendií na výzkum, vývoj a inovace, náklady nebo výdaje na pořízení hmotného nebo nehmotného majetku, náklady nebo výdaje na služby a doplňkové náklady.

Cílem studentské grantové soutěže je zejména podpořit a zvýšit vědecko-výzkumné aktivity mezi studenty doktorských a magisterských studijních programů ve spolupráci s akademickými pracovníky. Snažit se zvýšit kvalitu a efektivnost vzdělávací práce a navazovat spolupráci v těchto oborech se zahraničím a také podporovat snahu publikování dosažených výsledků.

Projekt, na kterém jsme pracovali se nazýval Aplikace vybraných kvantitativních metod při vyhodnocení tuzemských i mezinárodních aspektů zdanění a insolvence. Předmětem projektu byla problematika zdanění a insolvence, konkrétně pak míra využívání ustanovení § 44 (od 01.04.2019 nově § 46 a dalších) ZDPH věřiteli. Cílem projektu bylo analyzovat, zda by případné rozšíření zákonných podmínek mohlo ovlivnit navýšení reorganizačních řízení v ČR.

Data o míře využívání výše zmíněného ustanovení byla získána prostřednictvím dotazníkového šetření mezi insolvenčními správci zejména z Moravskoslezského kraje. Dotazník byl vyhotoven v papírové formě. Obsahově na dvě strany velikosti A4. Obsahuje celkem 13 otázek, přičemž ty jsou jak otevřené, tak uzavřené. Celý dotazník je k dispozici v Příloze č. 1.

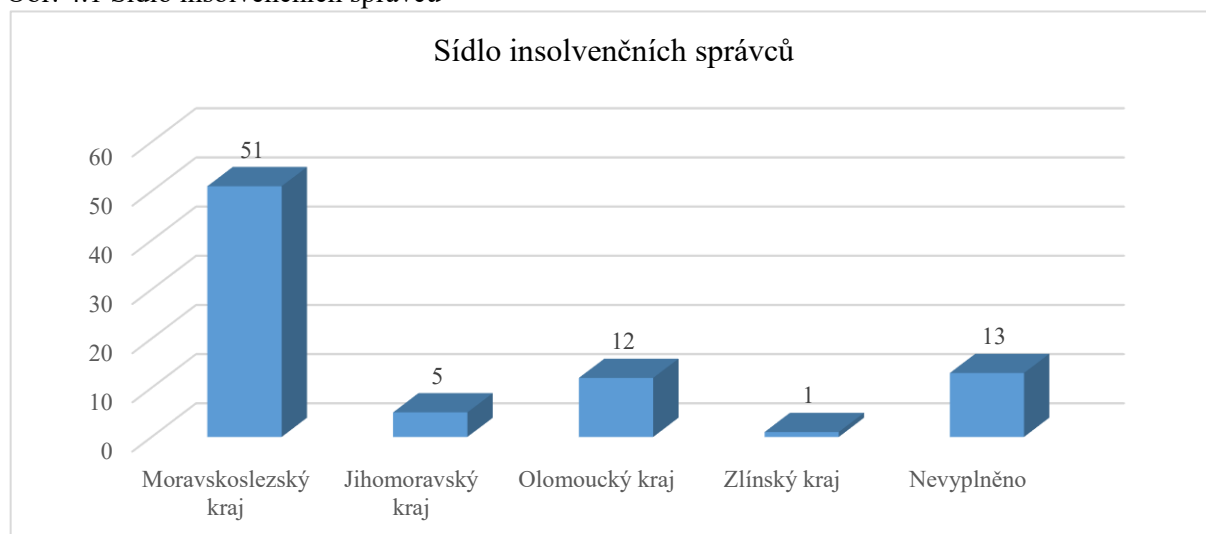
Celkem bylo vyzváno k vyplnění dotazníku 100 insolvenčních správců převážně z Moravskoslezského, Olomouckého a Jihomoravského kraje. Dotazování probíhalo na dvou

školeních insolvenčních správců, kde byly dotazníky s krátkým úvodem rozdány na začátku školení insolvenčním správcům, kteří měli čas na jeho vyplnění až do polední pauzy, kdy je autorka diplomové práce vyplněné vybírala zpět. Celkový počet vrácených vyplněných dotazníků byl 82. Výsledky byly vyhodnoceny a pro názornost zpracovány do grafů.

#### 4.1 Výsledky dotazníkového šetření

První otázkou dotazníkového šetření bylo místo působení dotazovaných insolvenčních správců. Otázka měla jednu uzavřenou odpověď a dále byla otevřená, respondenti tak mohli sami doplnit odkud na školení přijeli, někteří psali přímo město, jiní pro změnu kraj. Pro lepší porovnání a přehlednost jsem volila jako proměnnou kraj. Jak lze vidět z Obr. 4.1, největší počet respondentů má své sídlo v Moravskoslezském kraji, celkem 51 z celkových 82 zodpovězených dotazníků. Druhou největší skupinou jsou insolvenční správci z Olomouckého kraje celkem 13 z 82, dále zde mají zastoupení správci z Jihomoravského kraje celkem 5 z 82 a také máme jednoho respondenta ze Zlínského kraje. Celých 13 dotazovaných na tuto otázku neodpovědělo.

Obr. 4.1 Sídlo insolvenčních správců



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Dalším rozdělovacím kritériem byla hned druhá otázka, zda se insolvenční správci odpovídající na dotazník setkávají ve své praxi s problematikou využití ustanovení § 44 ZDPH (od 01.04.2019 již problematika §46 a dále). Tedy, zda doručují věřitelé správcům opravné daňové doklady vystavené dle ZDPH za účelem opravy DPH za dlužníky v insolvenčním řízení. V Tab. 4.1 lze vidět přesné znění otázky číslo dva.

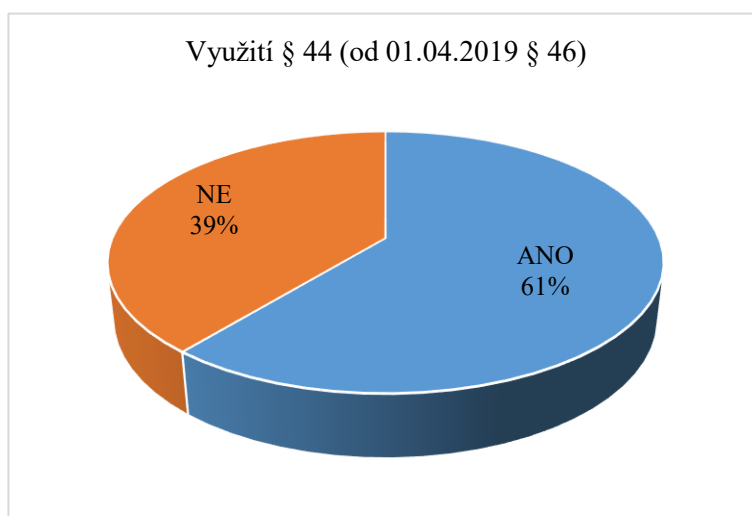
Tab. 4.1 Znění otázky č. 2

2. Řešíte ve své praxi využití ustanovení § 44 ZDPH?	
a) ano	b) ne

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Na tuto otázku odpověděli všichni z dotazovaných respondentů, celkem máme tedy 82 odpovědí. Z Obr. 4.2 lze vidět, že celých 61 % dotazovaných (což je celkem 50 správců), se s touto problematikou setkává ve své praxi. Dalších 39 % dotazovaných (tedy 32 respondentů) se s touto problematikou doposud ve své praxi nesetkali.

Obr. 4.2 Využití § 44 ZDPH (nově § 46)



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Po rozdělení insolvenčních správců do dvou skupin podle toho, zda se s problematikou opravy výše DPH za dlužníky v insolvenčním řízení setkali či ne. Následovala otázka v kolika insolvenčních řízeních se s touto problematikou přibližně setkali. Otázka byla uzavřená a na výběr byly tři možnosti, jak je možno vidět v Tab. 4.2.

Tab. 4.2 Znění otázky č. 3

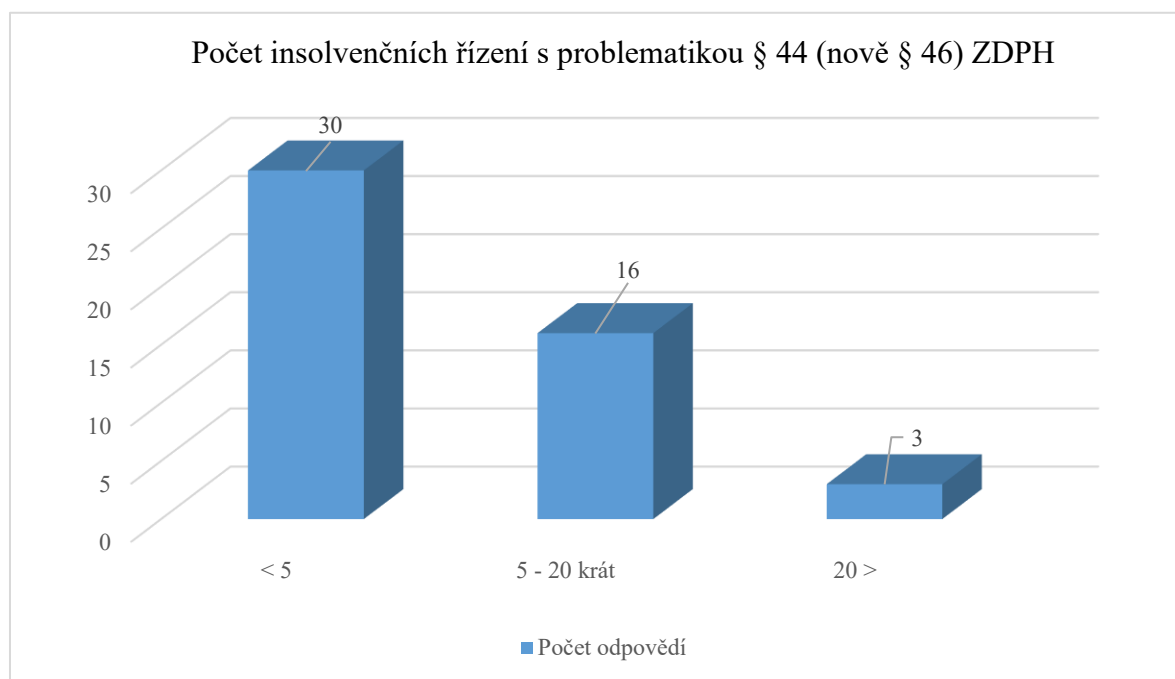
3. V kolika insolvenčních řízeních jste se s touto problematikou setkali?		
a) méně než 5krát	b) 5krát až 20krát	c) více než 20krát

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření



Na tuto otázku odpovědělo celkem 49 dotazovaných z celkového počtu 50, kteří v předešlé otázce odpověděli, že se s touto problematikou již setkali. Jak můžeme vidět v Obr. 4.3 více než polovina respondentů, úhrnem 30, se s touto problematikou setkala méně než 5krát, dalších 16 z dotazovaných se s tímto problémem setkali nejméně 5krát maximálně však 20 a pouze 3 z dotazovaných se s touto problematikou potýkali více než 20krát.

Obr. 4.3 Počet insolvenčních řízení s problematikou § 44 (nově § 46) ZDPH



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Vzhledem k předchozí otázce nás zajímalo, jaký podíl ve vztahu ke všem řízením správce, tvoří právě insolvenční řízení, ve kterých je využit § 44 (nově § 46) ZDPH, toto byla čtvrtá otázka dotazníku, přesné znění otázky lze vidět v Tab. 4.3.

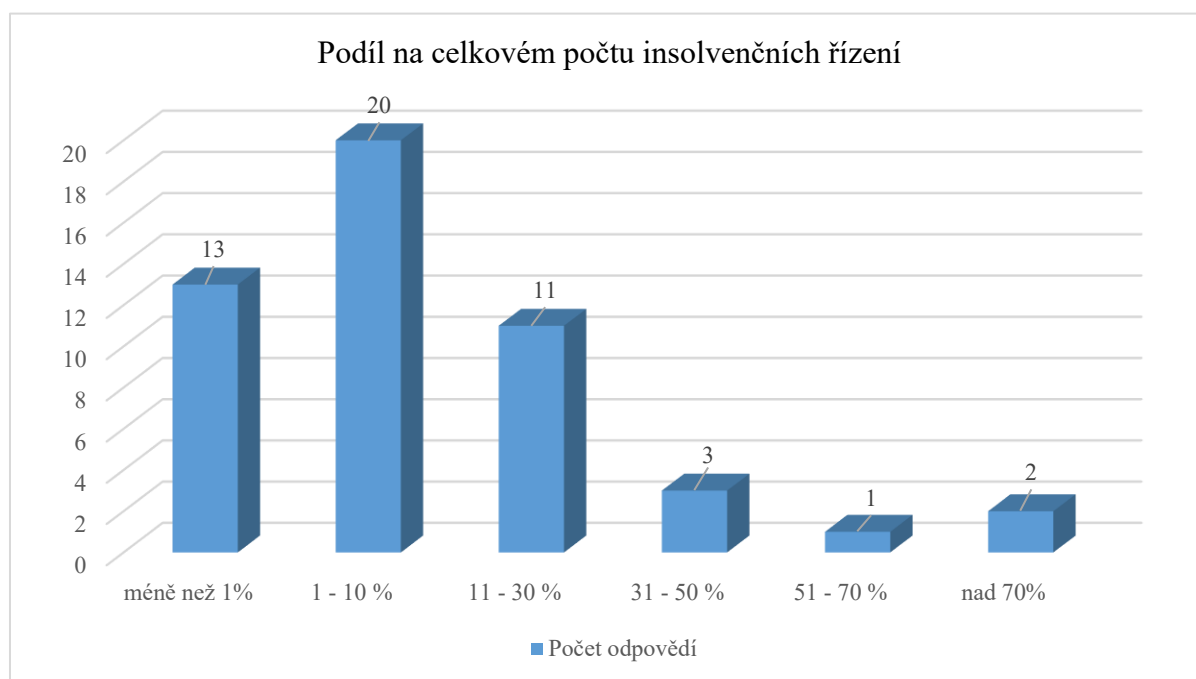
Tab. 4.3 Znění otázky č. 4

4. Jaký podíl tvoří počet těchto insolvenčních řízení ve vztahu ke všem Vámi spravovaným insolvenčním řízením?		
a) méně než 1 %	b) 1-10 %	c) 11-30 %
d) 31-50 %	e) 51-70 %	f) nad 70 %

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Výsledky dotazování je možné vidět v Obr. 4.4. Nejčastěji odpověděli respondenti možnost b) tedy, že podíl využití této problematiky k jejich celkovému objemu insolvenčních řízení je mezi 1-10 %, takto odpovědělo 20 dotazovaných z celkového počtu 50 odpovědí. Další nejčastější odpovědí s 13 hlasy byla možnost a) tedy méně než 1 % z celkového objemu všech řízení. V pořadí třetí odpovědí, která čítá více než 10 hlasů byla odpověď c) 11-30 %, takto odpovědělo 11 účastníků dotazníkového šetření. Pouze 3 respondenti odpověděli, že četnost řízení, ve kterých se setkají s problematikou § 44 (nově § 46) ZDPH je 31-50 %, 1 dotazovaný odpověděl, že v 51-70 % svých řízení se s touto problematikou setkává a dva správci odpověděli, že toto ustanovení řeší ve více než 70 % svých řízení.

Obr. 4.4 Podíl na celkovém počtu insolvenčních řízení



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Další otázka v dotazníkovém šetření byla z části uzavřená a z části otevřená. Dalším důležitým faktorem, který může ovlivnit to, že se právnická či fyzická osoba dostane do finančních problémů a vstoupí do insolvenčního řízení je předmět podnikání dané osoby. Na tuto oblast je směřovaná otázka číslo pět, jak lze vidět v Tab. 4.4. První 3 odpovědi byly uzavřené, tedy respondent mohl volit mezi výrobní oblastí, poskytováním služeb a zemědělstvím, poslední odpověď dávala možnost vlastního vyjádření v případě, že v předchozích odpovědích se nenacházela žádná vhodná, nebo v případě, že chtěl respondent svou odpověď specifikovat. Někteří respondenti volili dvě odpovědi.

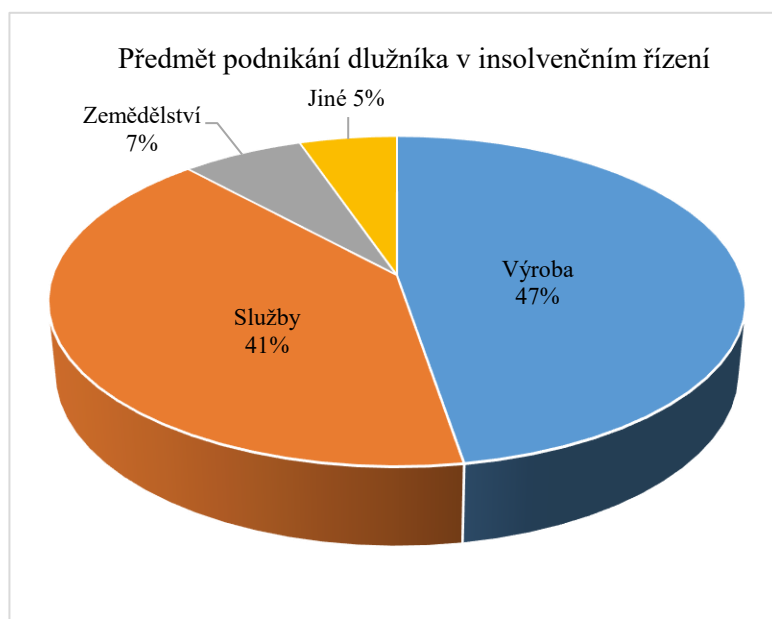
Tab. 4.4 Znění otázky č. 5

5. Předmět podnikání těchto dlužníků? Dále prosím uveďte, v kolika případech jste se přibližně s touto problematikou setkali.	
a) výroba	b) služby
c) zemědělství	d) jiné, uveďte.....

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Vyhodnocení této otázky lze vidět na Obr. 4.5, nejčastějším předmětem podnikání u dlužníků v insolvenčním řízení je výrobní činnost a to ze 47 %. Služby jsou hned na druhém místě se 41 %, zemědělství získalo 7 % a jiný předmět podnikání, který nebyl uveden v odpovědích a) – c) získalo celých 5 %. Mezi jiné respondenti řadili stavebnictví a to hned ve 3 případech. Také padla zmínka na obor lékařství.

Obr. 4.5 Předmět podnikání



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Dle dostupných statistik za rok 2016 a 2017 je nejvíce podaných insolvenčních návrhů v oblasti velkoobchodu (v roce 2016 celých 366 549, v roce 2017 se číslo zvedlo na 376 290) a stavebnictví (v roce 2016 se jednalo o 331 562, v roce 2017 došlo ke zvýšení na 336 264). Hned na třetím místě následuje odvětví podnikového poradenství a reklamy (zde bylo v roce 2017 podáno 321 660 insolvenčních návrhů), maloobchodní prodej (v roce 2017 celkem 214 250). Naopak nejméně podaných insolvenčních návrhů je v odvětví těžby (v roce 2016 bylo podáno pouze 743 návrhů, v roce 2017 číslo vzrostlo na 848 návrhů) a čištění odpadních vod (v roce 2016 přihlášení 323 návrhů, v roce 2017 číslo kleslo na 316 návrhů).

Tab. 4.5 Počet podaných insolvenčních návrhů dle odvětví (v ks)

Insolvence dle odvětví	r. 2016	r. 2017
Velkoobchod	366 549	376 290
Stavba	331 562	336 264
Podnikové poradenství, reklama	305 627	321 660
Maloobchod	216 778	214 250
Restaurace, hotely	144 822	149 910
Těžba	743	848
Čištění odpadních vod	323	316

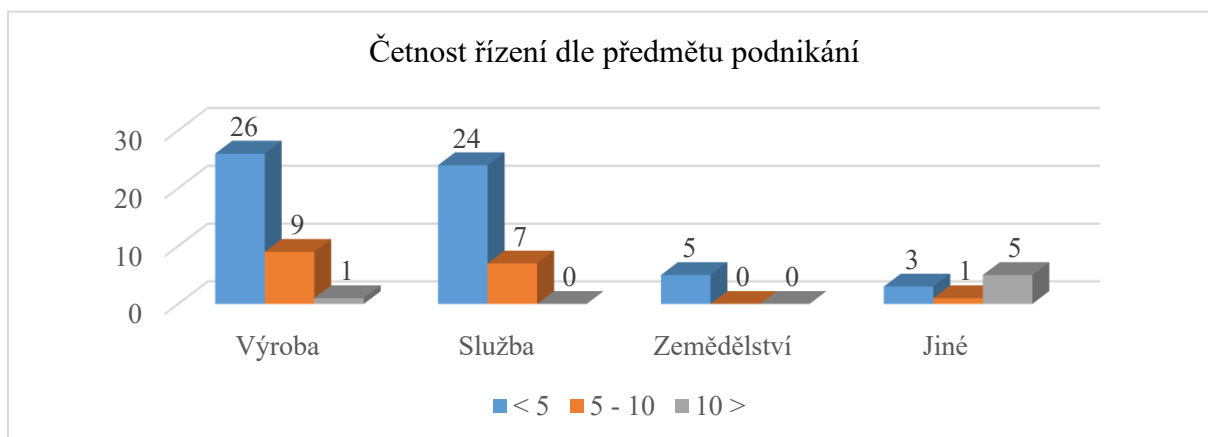
**Zdroj:** bankovnictvíonline.cz, 2018

V otázce číslo pět dotazníku byla také další podotázka, u předmětu podnikání prosím uveďte v kolika případech jste se přibližně v tomto odvětví s problematikou opravy DPH setkali. Jak můžeme vidět v Obr. 4.6 v odvětví výroby se 26 dotazovaných setkalo s opravou daně méně než 5krát, 9 se s touto problematikou setkalo více než 5krát, ale maximálně 10krát a pouze jeden dotazovaný správce se setkal více než 10krát.

Velice podobně je na tom odvětví služeb, zde se 24 z dotazovaných s problematikou setkalo méně než 5krát, celkem 7 respondentů má zkušenost více než 5krát, avšak maximálně 10krát a žádný v této oblasti se nesetkal více než 10krát.

V oblasti zemědělství se 5 respondentů setkalo s touto problematikou méně než 5krát, další četnosti jsou bez odpovědi. V odpovědi jiné máme 3 odpovědi pro možnost méně než 5krát, 1 odpověď pro četnost 5–10krát a celkem 5 respondentů odpovědělo, že v ostatních oborech jak již bylo zmíněno výše stavebnictví, lékařství se s touto problematikou setkalo více než 10krát.

Obr. 4.6 Četnost řízení dle předmětu podnikání



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Dalším hodnotícím kritériem v dotazníkovém šetření byla otázka číslo šest, zaměřená na právní formu podnikání dlužníků v insolvenčním řízení. Znění této otázky lze vidět v Tab. 4.6, respondenti měli na výběr z celkem pěti uzavřených odpovědí a jedné, kde mohli připsat vlastní zkušenost.

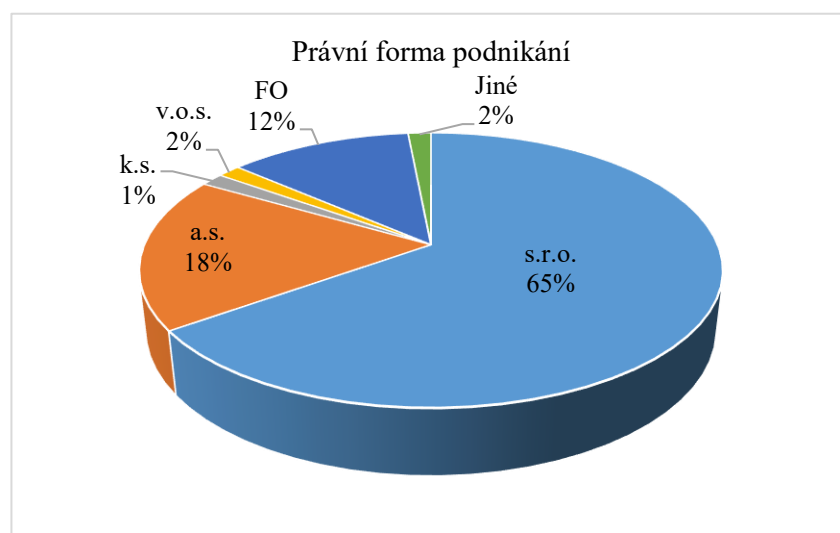
Tab. 4.6 Znění otázky č. 6

6. Jaká byla právní forma podnikání těchto dlužníků? Dále prosím uveďte, v kolika případech jste se přibližně s touto problematikou setkali.	
a) společnost s ručením omezeným	b) akciová společnost
c) komanditní společnost	d) veřejná obchodní společnost
e) fyzická osoba	f) jiné, uveďte .....

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

V Obr. 4.7 lze vidět vyhodnocení této otázky, více než polovina dlužníků v insolvenčním řízení, s kterými se setkali dotazovaní insolvenční správci byly právnické osoby a sice společnost s ručením omezeným, z celých 64 %, druhou nejvíce zastoupenou skupinou byly akciové společnosti v 18 % případů, dále na třetí pozici podle počtu odpovědí vedly fyzické osoby s 12 %. Komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti měli dohromady 3 % a stejný procentní výsledek měla i odpověď jiné, zde respondenti doplnili, že se s touto problematikou setkali například také u družstva.

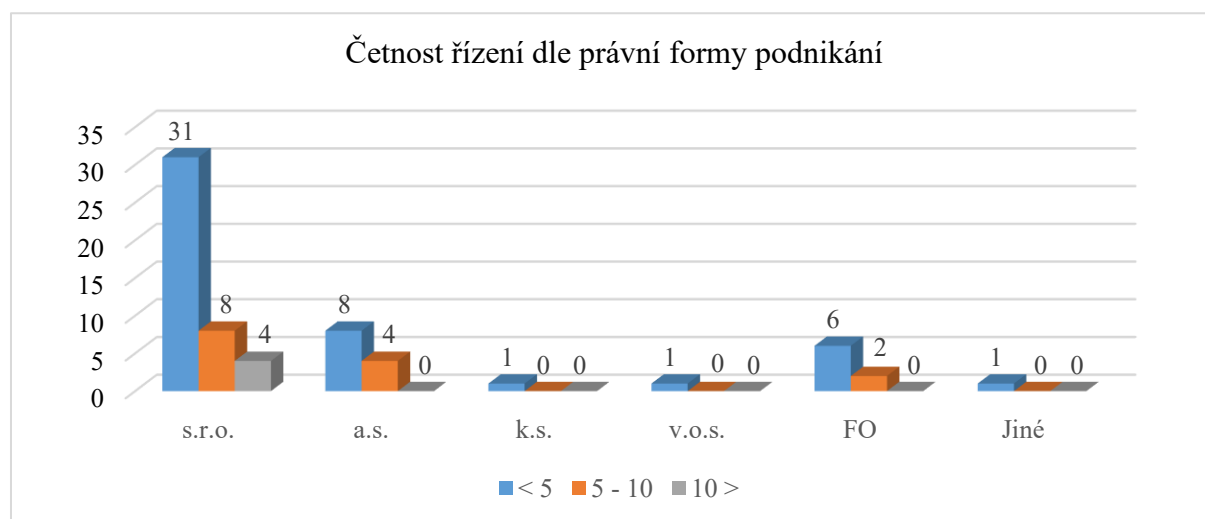
Obr. 4.7 Právní forma podnikání



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Stejně jako u předchozí otázky byla tato otázka složená, řešila se v ní jak právní forma dlužníka, tak četnost řízení v dané právní formě, tyto výsledky lze vidět v Obr. 4.8. V četnosti odpovědí vede společnost s ručením omezeným, celkem odpovědělo 43 respondentů, z toho celých 31 se setkal pouze méně než 5krát. Osm z nich se s touto problematikou setkal v rozmezí 5 až 10 insolvenčních řízení a 4 dotazovaní více než u deseti řízení. U akciové společnosti odpovědělo celkem 12 dotazovaných. Osm z nich se u akciových společnostech v insolvenčním řízení setkalo méně než 5krát s využitím ustanovení § 44 a pouze 4 se setkali někde mezi 5 až 10, ani jeden dotazovaný neměl více než 10 insolvenčních řízení. U komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti se dva dotazovaní shodli a s touto problematikou se setkali u těchto společností méně než 5krát. Méně než 5krát se s touto problematikou setkal také jeden respondent u družstva. U fyzických osob odpovědělo celkem 8 dotazovaných z toho šest se s problematikou setkalo méně než 5krát a dva v rozmezí mezi 5 až 10.

Obr. 4.8 Četnost řízení dle právní formy podnikání



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Podle statistických údajů dostupných za roky 2016 a 2017 bylo dle právní formy podnikání v insolventci nejvíce společností s ručením omezeným, jak lze vidět v Tab. 4.7 v roce 2016 jich bylo celkem 1323 a v roce 2017 se počet snížil na 981. U akciových společností lze také vidět meziroční pokles. V roce 2016 byl počet firem v insolvenčním řízení celkem 146, v následujícím roce se počet opět snížil na 118. Stejně jak vyplynulo z dotazníkového šetření, tak i v této statistice lze vidět, že komanditní společnost a veřejná obchodní společnost má své zastoupení v insolvenčních řízeních výrazně nižší zastoupení. Dle této statistiky byly v roce 2016 celkem 3 komanditní společnosti v insolventci, o rok později pak počet klesl na 1. Veřejná obchodní společnost je na tom v podstatě stejně v roce 2016 celkem 5 a v roce 2017 počet klesl

na 1 společnost. Družstvo mělo v celkovém počtu firem v insolvenčním řízení větší zastoupení, v roce 2016, to bylo celkem 14 a v roce 2017 lze opět vidět pokles tentokrát na 11 družstev. Velké zastoupení zde mají podnikající fyzické osoby v roce 2016 to bylo úhrnem 589, v následujícím roce počet klesl na 398.

Tab. 4.7 Počet firem v insolvenční dle právní formy 2016 a 2017

Insolvence dle právní formy	r. 2016	r. 2017
Akciová společnost	146	118
Společnost s ručením omezeným	1323	981
Komanditní společnost	3	1
Veřejná obchodní společnost	5	1
Družstva	14	10
Podnikající FO	589	398

**Zdroj:** bankovnictvíonline.cz

Následující otázka číslo sedm se týkala výše DPH, které se v opravách vybralo. Dotazovaní měli na výběr celkem z 5 odpovědí, jak lze vidět v Tab. 4.8. Celkem na tuto otázku odpovědělo 47 respondentů.

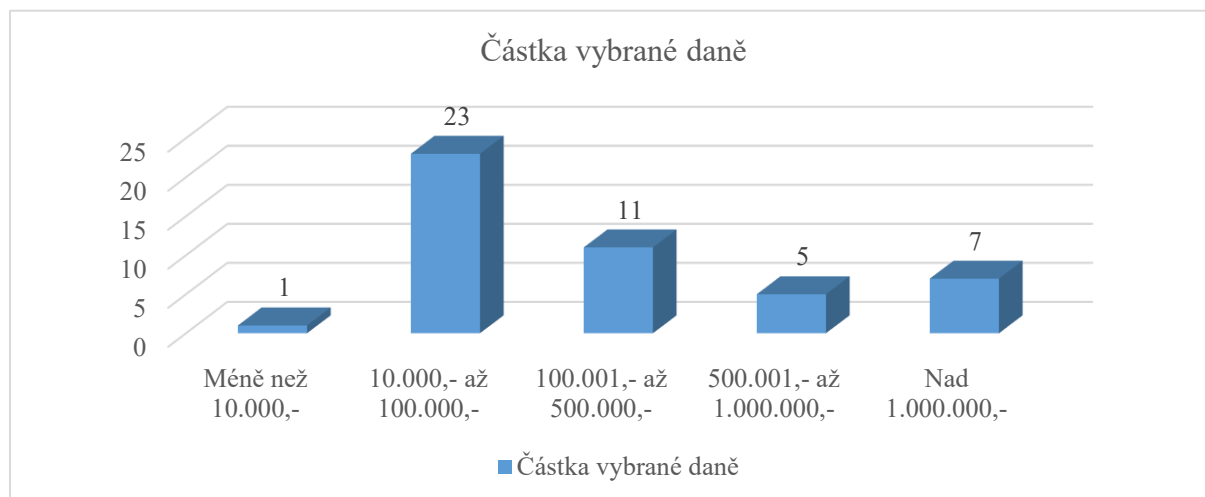
Tab. 4.8 Znění otázky č. 7

7. O jakou částku DPH se v opravách jednalo?		
a) méně než 10 000,-	b) 10 000,- až 100 000,-	c) 100 001,- až 500 000,-
d) 500 001,- až 1 000 000,-	e) nad 1 000 000,-	

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Odpovědi na tuto otázku jsou zaznamenány v Obr. 4.9. První a zároveň odpověď s nejnižším počtem odpovědí, byla odpověď a), pouze jeden respondent odpověděl, že výše DPH byla méně než 10 000,-. Největší četnost byla u odpovědi b) tedy 23 respondentů odpovědělo, že u daných oprav nedobytných pohledávek v insolvenčním řízení bylo DPH v rozmezí od 10 000,- do 100 000,-. Další početně nejvýznamnější odpovědí bylo c). Celkem 11 respondentů odpovědělo, že výše DPH byla mezi 100 000,- až 500 000,-. K odpovědi d) tedy DPH v rozmezí od 500 000,- do 1 000 000,- se přihlásilo celkem 5 respondentů. Poslední odpovědi v této otázce byla výše DPH nad 1 000 000,-, zde odpovědělo celkem 7 dotazovaných. Z odpovědí vyplývá, že nedobytné pohledávky, které jsou přihlášeny k insolvenčnímu řízení, jsou zejména vyššího rázu a jejich hodnoty se nejčastěji pohybují od 60 000,- do 600 000,- včetně DPH.

Obr. 4.9 Částka vybrané daně



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Následující otázka číslo osm, se věnovala opravě DPH z pohledu věřitelů a sice z celkového počtu přihlášených pohledávek v insolvenčních řízeních, jaké procento představují pohledávky, u kterých byla provedena oprava DPH. Na výběr bylo opět 5 odpovědí, které byly vyjádřeny v procentech, jak můžeme vidět v Tab. 4.9. Jednalo se pouze o uzavřené odpovědi.

Tab. 4.9 Znění otázky č. 8

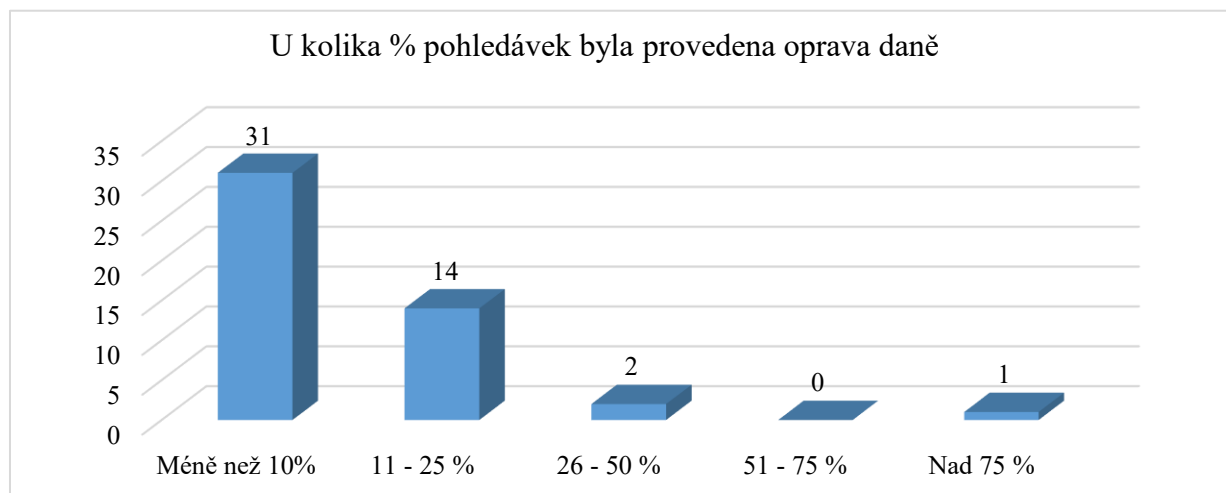
8. Jaké procento z celkové hodnoty pohledávek (z pohledu věřitelů) představují pohledávky u kterých byla provedena oprava daně?		
a) méně než 10 %	b) 11-25 %	c) 26-50 %
d) 51-75 %	e) nad 75 %	

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Na tuto otázku odpovědělo celkem 48 respondentů, odpovědi jsou zaznamenány v Obr. 4.10. Nejčastější odpovědí byla odpověď a) tedy, že z celkového počtu pohledávek, které byly přihlášeny k insolvenčním řízením, kterými se zabývali dotazovaní správci daně bylo méně než 10 % pohledávek u kterých byla provedena oprava DPH dle původního § 44 ZDPH. Další nejčastější odpovědí byla odpověď b) a to, že těchto pohledávek bylo mezi 11–25 %. Pouze dva respondenti odpověděli na tuto otázku odpovědí c) a to sice, že z celkové hodnoty pohledávek byla provedena oprava u 26–50 %. Pouze jeden respondent uvedl, že u svých insolvenčních řízení probíhá oprava DPH u více než 75 % přihlášených pohledávek.



Obr. 4.10 Vyjádření pohledávek, u kterých byla opravena daň



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Další otázka číslo devět se dotazovala, kolik procent opravy DPH u pohledávek bylo vráceno do státního rozpočtu při zpeněžení majetkové podstaty dlužníka. Na výběr měli celkem ze 4 uzavřených odpovědí, jak můžeme vidět v Tab. 4.10. Celkem odpovědělo 42 respondentů.

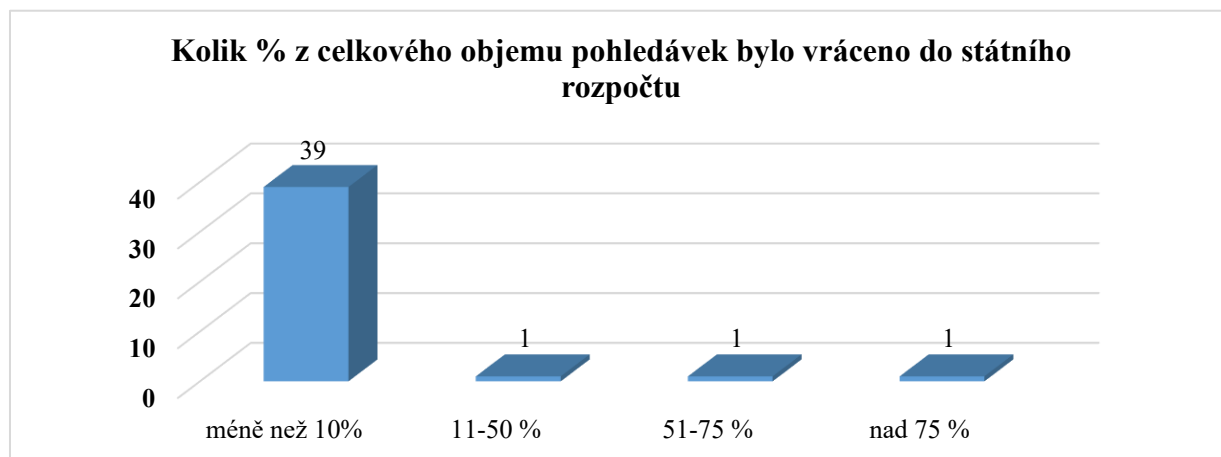
Tab. 4.10 Znění otázky č. 9

9. Kolik procent požadované opravy daně bylo vráceno do státního rozpočtu z majetkové podstaty?		
a) méně než 10 %	b) 11-50 %	c) 51-75 %
d) nad 75 %		

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Jak můžeme vidět v Obr. 4.11, z celkového počtu 42 odpovědí, celých 39 respondentů odpovědělo na odpověď a), tedy, že z těchto oprav pouze méně než 10 % bylo vráceno do státního rozpočtu po provedení zpeněžení majetkové podstaty dlužníka. Pouze jeden odpověděl, že bylo vybráno a vráceno do státního rozpočtu mezi 11-50 %, jeden respondent také odpověděl, že bylo vráceno okolo 51-75 % a jeden, že bylo vráceno do státního rozpočtu více než 75 % ze zpeněžené majetkové podstaty.

Obr. 4.11 Kolik % bylo vráceno do státního rozpočtu



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Další, desátou otázkou v dotazníkovém šetření byl dotaz, ve kterém zdaňovacím období proběhla oprava výše daně dle starého ustanovení § 44 ZDPH, jak lze vidět v Tab. 4.11. Ustanovení se stalo účinným dne 01.04.2011 a tak se ptáme na období od roku 2011 až do roku 2016 poslední uzavřené období před dotazníkovým šetřením. Vzhledem k tomu, že se někteří insolvenční správci setkali s touto problematikou ve více letech tak někteří odpovídali vícekrát. Celkový počet odpovědí v této otázce je 73.

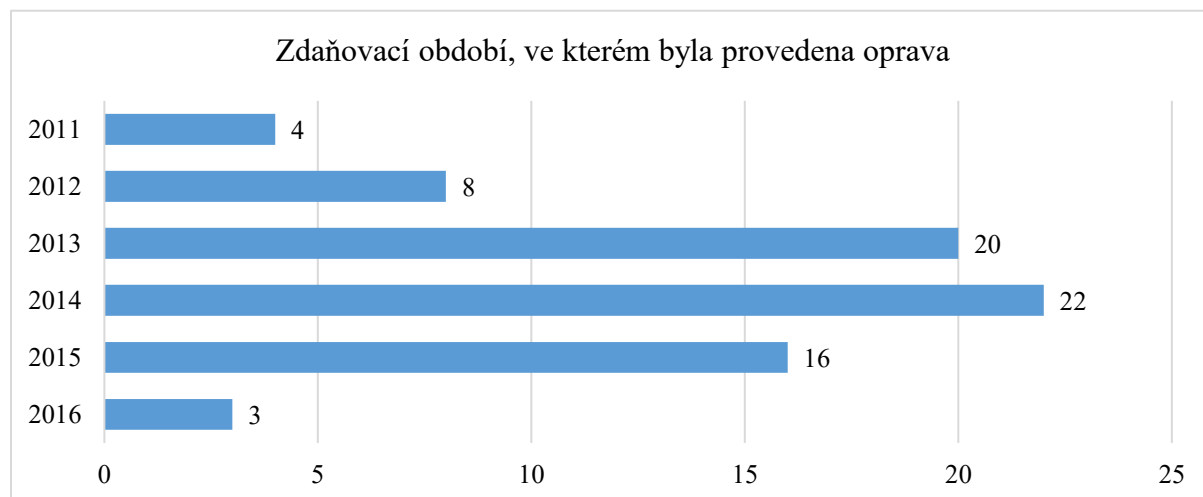
Tab. 4.11 Znění otázky č. 10

10. O jaké zdaňovací období se jednalo?		
a) 2011	b) 2012	c) 2013
d) 2014	e) 2015	f) 2016

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

V Obr. 4.12 můžeme vidět výsledky z dotazníkového šetření u otázky deset. V roce 2011 se s touto problematikou setkali celkem čtyři respondenti. V roce 2012 se zájem o toto řešení opravy výše DPH malinko zvýšil a setkal se s ním v tomto roce celkem 8 respondentů. Velký nárůst byl v následujícím roce, tedy v roce 2013, kdy se s touto problematikou setkalo celkem 20 našich respondentů. Oproti roku 2012, kdy se zřejmě nové ustanovení nebylo ještě tak známé, byl tento rok zlomový a lidé jej začali dle dotazníkové šetření využívat. Rok 2014 byl dle dotazníku pro toto ustanovení rokem vrcholovým, v tomto roce se s ním setkalo celkem 22 dotazovaných. A po roce 2014 již začala opět oblíbenost této problematiky upadat. V roce 2015 se s ním setkalo již pouze 16 respondentů a v roce 2016 už jen 3.

Obr. 4.12 Zdaňovací období



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

V kapitole 3.3 byl zmíněn problém chybného použití slov při charakteristice možnosti využití § 44 ZDPH. Do roku 2016 bylo v ZDPH uvedeno, že lze toto ustanovení využít u „*pohledávek, které vznikly nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku*“. Formulaci nejpozději 6 měsíců si mnoho lidí vyložilo po svém a vznikl z toho menší zmatek, protože nikdo přesně nevěděl, zda se má jednat o pohledávky, které jsou minimálně 6 měsíců po splatnosti nebo maximálně 6 měsíců po splatnosti. Další dvě otázky se tedy budou věnovat této problematice. Otázka číslo jedenáct se táže, kolik procent z celkového počtu pohledávek, u kterých byl využit starý § 44 ZDPH, vzniklo 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, tedy, že byly maximálně 6 měsíců po splatnosti. Otázka dává na výběr celkem z šesti uzavřených odpovědí. Na tuto otázku odpovědělo celkem 41 respondentů. V Tab. 4.12 zobrazeno přesné znění této otázky.

Tab. 4.12 Znění otázky č. 11

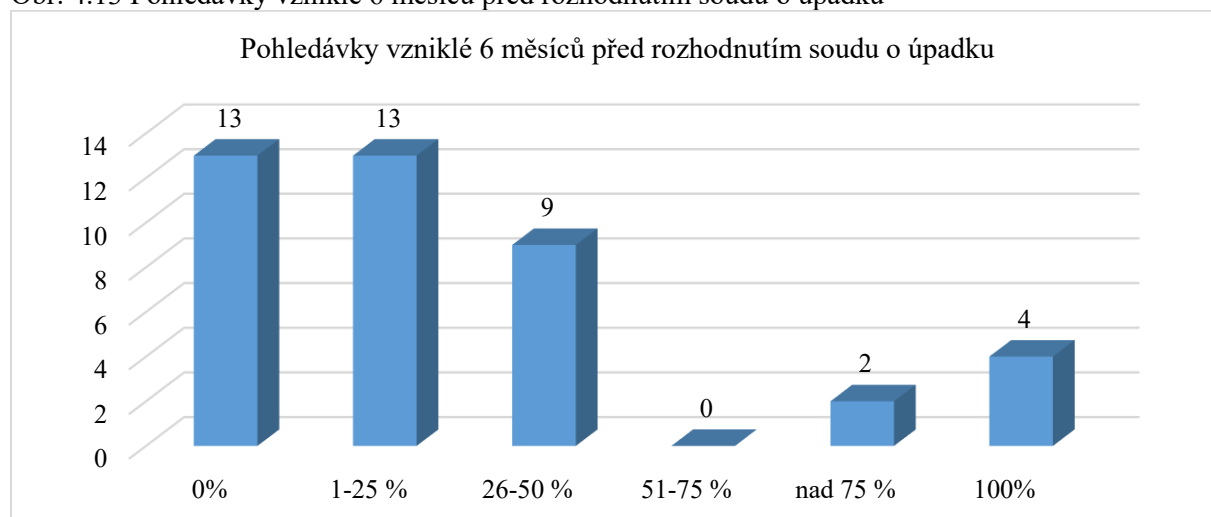
11. Z celkového počtu pohledávek, u kterých byla provedena oprava výše DPH, v kolika % se jednalo o pohledávky vzniklé v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku?		
a) 0 %	b) 1-25 %	c) 26-50 %
d) 51-75 %	e) nad 75 %	f) 100 %

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

V Obr. 4.13 můžeme vidět odpovědi na tuto otázku. Z celkového počtu 41 respondentů odpovědělo 13, že se v souvislosti s tímto ustanovením s pohledávkami, které vznikly v období končícím 6 měsíců při rozhodnutí soudu o úpadku setkali v 0 %. Celkem 13 respondentů

odpovědělo na tuto otázku, že pro opravu DPH využilo pohledávku, která vznikla minimálně 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku v 1-25 %, dalších 9 respondentů odpovědělo celkem z 26-50 %. Odpověď e) volili 2 respondenti, tedy, že v rámci tohoto ustanovení použili pohledávku, která vznikla více než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku v řízeních nad 75 % a celkem 4 respondenti ve 100 %.

Obr. 4.13 Pohledávky vzniklé 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Další otázka v dotazníku doplňuje předchozí otázku a sice z kolika % byla využita u opravy DPH pohledávka, která vznikla maximálně 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Přesné znění této otázky číslo dvanáct je v Tab. 4.13. Respondenti si mohli vybrat celkem ze 6 uzavřených odpovědí.

Tab. 4.13 Znění otázky č. 12

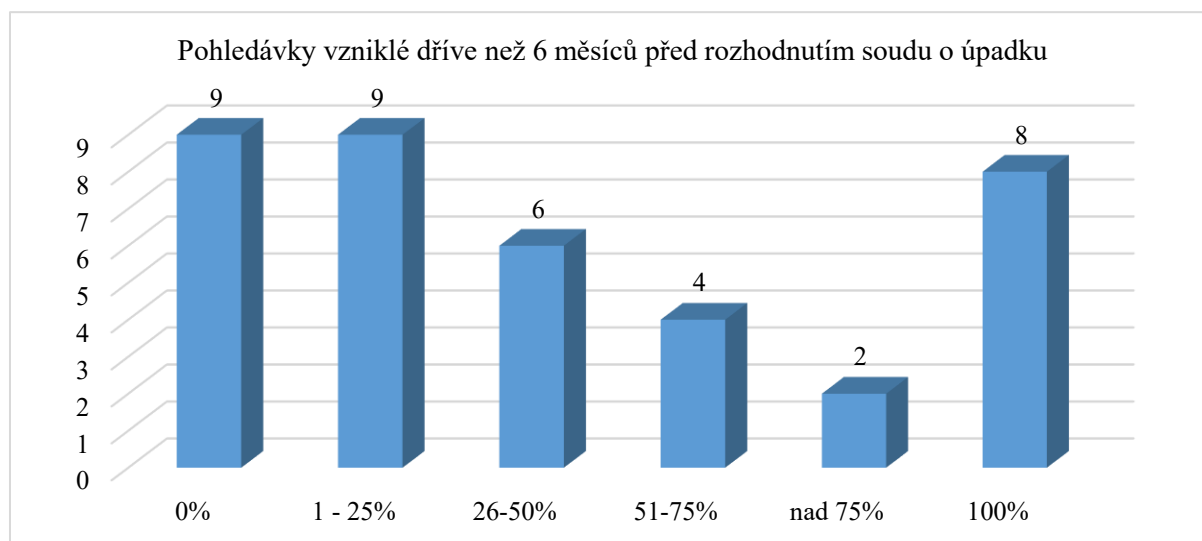
12. Z celkového počtu pohledávek u kterých byla provedena oprava výše DPH, v kolika % se jednalo o pohledávky vzniklé dříve než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku?		
a) 0 %	b) 1-25 %	c) 26-50 %
d) 51-75 %	e) nad 75 %	f) 100 %

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Na tuto otázku odpovědělo celkem 38 respondentů. Celkem 9 respondentů odpovědělo, že tuto variantu nevyužívají, tedy odpověděli v 0 %. Dalších 9 respondentů odpovědělo, že se v 1-25 % jednalo o pohledávky, které vznikly dříve než 6 měsíců před rozhodnutím soudu. Dalších 6 respondentů odpovědělo, že se s tímto druhem pohledávek setkal u 26-50 % řízení, kde probíhala oprava výše DPH. Celkem 4 dotazovaní odpověděli na tuto otázku 51-75 %.

Pouze dva dotazovaní uvedli, že pohledávky vzniklé dříve než 6 měsíců před rozhodnutím soudu vedly k opravě DPH ve více než 75 % a 8 respondentů odpovědělo 100 %.

Obr. 4.14 Pohledávky vzniklé dříve než 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Poslední otázkou číslo třináct dotazníkového šetření, byla otázka přímo na insolvenční správce a sice, kolik činí celkové náklady na jejich služby, tzn. časová zátěž, náklady na jejich práci, práci jejich zaměstnanců, režijní náklady, u opravy DPH u jedné pohledávky, přesné znění otázky je v Tab. 4.14.

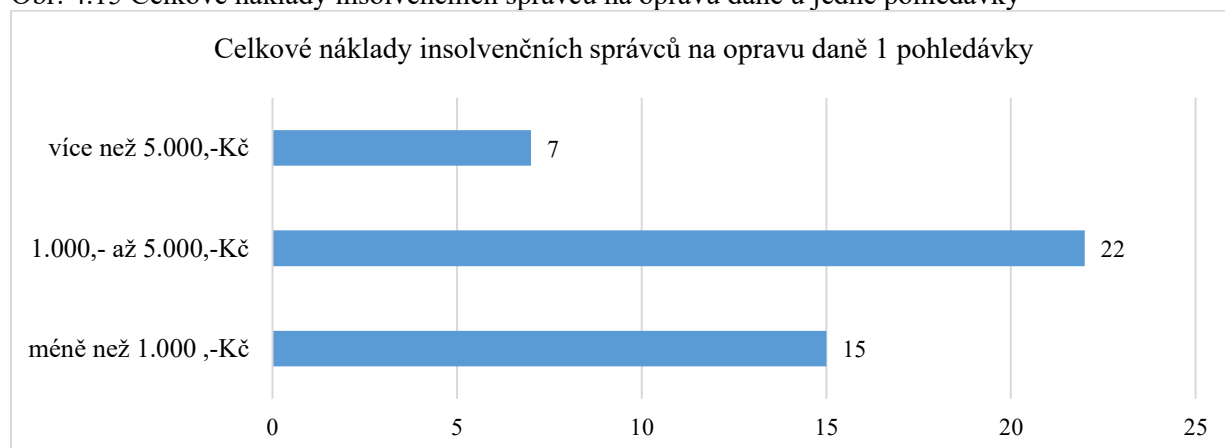
Tab. 4.14 Znění otázky č. 13

13. Jakou výši průměrných vlastních nákladů (ve vztahu k vyčíslení časové zátěže vlastní, vlastních zaměstnanců, externích pracovníků včetně režie) byste přiřadili ke zpracování agendy opravy výše daně u jedné pohledávky?		
a) méně než 1 000,-	b) 1 000,- až 5 000,-	c) více než 5 000,-

**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

Tuto otázku zodpovědělo celkem 44 respondentů, vyhodnocení lze vidět v Obr. 4.15. Celkem 15 dotazovaných odhaduje své průměrné náklady na opravu DPH u jedné pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení na méně než 1 000,-. Dalších 22 respondentů odhaduje náklady od 1 000,- do 5 000,- a celkem 7 dotazovaných odhaduje své náklady na více než 5 000,-.

Obr. 4.15 Celkové náklady insolvenčních správců na opravu daně u jedné pohledávky



**Zdroj:** Vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového šetření

## 4.2 Zhodnocení výsledků dotazníkového šetření

Dotazníkového šetření se zúčastnilo celkem 82 insolvenčních správců z Moravskoslezského, Olomouckého, Zlínského a Jihomoravského kraje. Dotazníkové šetření probíhalo v roce 2017. Z tohoto počtu se celkem 50 správců ve své praxi s využitím ustanovení o opravě výše DPH u dlužníků v insolvenčním řízení již setkala. Výsledky otázky číslo dvě byly velice optimistické, jelikož se jednalo o více než polovinu dotazovaných. Bohužel toto optimistické nadšení pokazila hned další otázka, kde správci odpovídali v kolika svých řízeních se s touto problematikou setkali. Zde více než polovina správců odpověděla, že se jednalo pouze o méně než 5 řízení za celou dobu platnosti tohoto ustanovení. Tento počet nás velice překvapil, vzhledem k tomu, že toto ustanovení je v zákoně zakotveno již od roku 2011. V další otázce, která se tákala na procentní podíl řízení s využitím problematiky § 44 ZDPH na celkovém počtu zpracovaných řízení, byla nejčastější odpověď mezi 1–10 %. Opět to je velice málo. Z této první části dotazníkového šetření je zjevné, že již zmíněné ustanovení ZDPH není příliš využíváno. Nejvíce oprav probíhalo zejména v letech 2013 a 2014, pak zájem o tento způsob opravy začal opadat. Nejčastěji probíhaly opravy DPH u společností s ručením omezeným. Zejména pak v oborech velkoobchodu a stavebnictví. V České republice, dle výsledků dotazníkového šetření není problematika opravy výše DPH za dlužníky v insolvenčním řízení dostatečně využívána, je to důsledku striktních pravidel stanovených ZDPH. Současná novela, která vzešla v platnost dne 01.04.2019 tuto problematiku značně rozšířila. Dle názoru autorky této diplomové práce rozšíření této problematiky bude mít za následek častější využívání této úpravy. Dalším problémem, který bývá řešen ve spojitosti s touto problematikou je výše průměrných nákladů insolvenčních správců, které musí vynaložit na opravu jedné pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení. V poslední otázce

dotazníkového šetření jsme se insolvenčních správců dotazovali, jak mají vysoké průměrné náklady na tuto opravu. Do celkových nákladů zahrnuli zejména náklady na zaměstnance, ohodnocení vlastní práce, externí pracovníky a režijní náklady. Nejčastěji respondenti odpověděli, že jejich celkové náklady na tuto opravu činí mezi 1 000,- až 5 000,-.

## 5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo přiblížit problematiku DPH v návaznosti na insolvenční řízení v České republice a zhodnotit na základě dotazníkového šetření míru využití opravy DPH u nedobytných pohledávek dle ustanovení § 44 ZDPH, nově již § 46 a následující ZDPH.

První teoretická kapitola popisovala právní vznik a vývoj insolvenčního práva na území České republiky, aktuální právní úpravu InsZ, dále byly vymezeny základní pojmy využívané v insolvenčním řízení, subjekty insolvenčního řízení, krátce popsány také zásady insolvenčního řízení a postup insolvenčního řízení od podání návrhu až po návrhu způsobu oddlužení včetně popisu jednotlivých druhů řešení úpadku. Na závěr byly popsány druhy pohledávek, které vstupují do insolvenčního řízení.

V druhé teoretické kapitole této diplomové práce byl popsán vznik DPH v České republice, byl popsán vývoj sazeb DPH a následně popsána aktuální právní úprava v České republice. Na začátku kapitoly byl také drobným schématem znázorněn princip DPH. Po legislativním úvodu následovalo seznámení se základními pojmy v oblasti DPH v návaznosti na insolvenční řízení a opravu výše základu daně u nedobytných pohledávek. Byl tedy rozebrán základ daně, způsob výpočtu daně metodou „shora“ i „zdola“, dle nové úpravy, také jak má vypadat daňový doklad, opravný daňový doklad a ostatní druhy daňových dokladů. Další část této kapitoly se zabývala opravou základu daně, a případy, kdy k této opravě dochází. Následně se pak tato kapitola věnovala opravě základu daně v případě nedobytných pohledávek. Na začátku byla zmíněna stará úprava této problematiky, která byla platná do 31.03.2019. Vzhledem k tomu, že byl v průběhu psaní této diplomové práce schválen daňový balíček-2019 musela být tato kapitola rozdělena na část před novelizací a po novelizaci. V závěru této kapitoly byl uveden také způsob vyplnění kontrolního hlášení a daňového přiznání k DPH, taktéž jak to bylo před novelou a po novele.

Poslední kapitola byla věnována zhodnocení výsledků dotazníkového šetření, které bylo vypracováno v rámci Studentské grantové soutěže Ekonomické fakulty VŠB-Technické univerzity Ostrava. Tento dotazník byl vypracován na téma opravy výše DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Byl vypracován v roce 2017 s pomocí insolvenčních správců převážně z Moravskoslezského, Zlínského, Olomouckého a Jihomoravského kraje. Z celkového počtu 100 dotazníků bylo vybráno 82 vyplněných formulářů, z tohoto počtu se



celkem 50 respondentů setkává ve své praxi s problematikou opravy DPH v rámci insolvenčního řízení a celkem 32 respondentů se s touto problematikou dosud nesetkalo. Z padesáti respondentů, kteří odpověděli, že se s danou problematikou setkali, celkem třicet uvedlo, že jí ve svých řízeních využili méně než 5krát. Z poznatků dotazníkového šetření vyplývá, že zmíněná problematika opravy výše DPH za dlužníky v insolvenčním řízení není příliš využívána. Nejvíce oprav bylo provedeno mezi lety 2013 a 2014, poté začal zájem o využití této problematiky meziročně výrazně klesat.

Dle názoru autorky diplomové práce, bylo staré ustanovení § 44 ZDPH svými podmínkami pro možnost využití opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení příliš striktní. V zákoně bylo mnoho omezujících pravidel, které v podstatě znemožnily věřitelům toto ustanovení v běžné praxi využít. To by měla změnit novela, která vzešla v platnost od 01.04.2019, zde je tato problematika značně rozšířená a vznikají tak pro věřitele nové možnosti, jak využít opravu v případě nedobytných pohledávek. Největší výhodu autorka vnímá v tom, že lze provést opravu za pohledávky, které jsou vymáhány v exekučním řízení, insolvenčním řízení v případě, kdy bylo schváleno oddlužení, ale také jestliže došlo k úmrtí dlužníka.

## Seznam použité literatury

- [1] ALEŠ, Jan. *Dvojitý zdanění v zahraničním obchodě*. 2. přepracované a rozšířené vydání, Praha: Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. 134 s. ISBN 80-7003-204-9.
- [2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2018 – zákony s přehledy*. 15. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 256 s. ISBN 978-80-271-0865-7.
- [3] HÁSOVÁ Jiřina a Tomáš MORAVEC. *Insolvenční řízení*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2018. 311 s. ISBN 978-80-7400-715-6.
- [4] HÁSOVÁ, J., MORAVEC, T. a kol. *Insolvenční zákon. Komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2018, 1824 s. ISBN 978-80-7400-691-3
- [5] MARŠÍKOVÁ, Jolana. *Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele se vzory a judikaturou*. 5. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o., 2017. 317 s. ISBN 978-80-7300-675-0.
- [6] MARŠÍKOVÁ, Jolana. *Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele se vzory a judikaturou*. 4. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o., 2015. 301 s. ISBN 978-80-7380-568-5.
- [7] MARŠÍKOVÁ, Jolana a kol. *Insolvenční zákon s poznámkami, judikaturou, nařízením Evropského parlamentu a Rady 2015/848 a prováděcími předpisy*. 3. vyd. Praha: Leges, 2018. 1240 s. ISBN 978-80-7502-257-8.
- [8] PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2017, 855 s. ISBN 978-80-7554-089-8.
- [9] PLATTEEUW, Chris and Pedro PESTANA de SILVA. *Quick Reference to European VAT Compliance* 2011. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 p. ISBN 978-90-411-3523-0.
- [10] SCHELLE Karel a Miroslav FRÝDEK. *Vývoj konkursního práva*. 1. vyd. Brno: KEY Publishing s.r.o., 2010. 90 s. ISBN 978-80-7418-073-6.
- [11] SMOLÍK, Petr. In: WINTEROVÁ, Alena; MACKOVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní. Část druhá: Řízení vykonávací, řízení insolvenční*. 1. vyd.. Praha: Leges, 2015

- [12] SMRČKA, Luboš, Jan PLÁČEK, Jaroslav SCHÖNFELD a Lee LOUDA. *Insolvenční řízení: (očekávání, realita a budoucnost insolvenčního zákona)*. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 2016. ISBN 978-80-7431-151-2.
- [13] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola a kol. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [14] UFRUS Valentin. *Vznik a počátek konkursního práva v Čechách*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství československé akademie věd, 1960.
- [15] WINTEROVÁ, A., MACKOVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní. Část druhá: řízení vykonávací, řízení insolvenční*. 1. vydání. Praha: Leges, 2015. Str. 201-202.

### **Periodikum**

- [16] *Bulletin Komory certifikovaných účetních* [online]. Praha: Komora certifikovaných účetních Praha, 2018, č. 4, s. 64 ISSN 2336-3576. Dostupné také z: <https://www.komora-ucetnich.cz/cze/informace-komory/bulletin1/bulletin>

### **Právní předpisy**

- [17] Zákon č. 73 ze dne 11. prosince 1952 o dani z obratu, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů republiky Československé. 1952, částka 37, s. 331 – 333. Dostupný také z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=73&r=1952>
- [18] Zákon č. 107 ze dne 19. dubna 1990, kterým se mění a doplňuje zákon č. 73/1952 Sb. o dani z obratu. In: Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1990, částka 23, s. 476 - 478. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=107&r=1990>
- [19] Zákon č. 588 ze dne 24. listopadu 1992 o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1992, částka 117, s. 3500 – 3514. Dostupný také z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=588&r=1992>.
- [20] Zákon č. 235 ze dne 01. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78, s. 4946 – 5010. Dostupný také z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?r=2004&cz=235>.

- [21] Zákon č. 182 ze dne 30. března 2006 o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). In: Sbírka zákonů České republiky. 2006, částka 62, s. 2130 – 2224. Dostupný také z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=182&r=2006>. ISSN 1211-1244.
- [22] Zákon č. 312 ze dne 23. května 2006 o insolvenčních správcích. In: Sbírka zákonů České republiky. 2006, částka 96, s. 3815 – 3823. Dostupný také z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=312&r=2006>. ISSN 1211-1244.
- [23] Zákon č. 47 ze dne 09. února 2011 kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2011, částka 17, s. 418 – 441. Dostupný také z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=47&r=2011>.
- [24] Zákon č. 80 ze dne 27. března 2019, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: Sbírka zákonů České republiky. 2019, částka 37, s. 717-745. Dostupný také z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?O=8&T=206>

## Internetové zdroje

- [25] BANKOVNICTVÍ ONLINE: *Vývoj insolvencí v České republice v roce 2017* [online]. [08.01.2018]. Dostupné také z: <https://bankovnictvionline.cz/neprehlednete/vyvoj-insolvenci-v-ceske-republice-v-roce-2017>.
- [26] FINANČNÍ SPRÁVA. Daňové tiskopisy 2019 [online]. [18.04.2019]. Dostupné také z: [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5401\\_21.pdf?201904181118](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5401_21.pdf?201904181118).
- [27] FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňové přiznání k DPH a kontrolní hlášení po účinnosti novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro rok 2019* [online]. [03.04.2019]. Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2019/aktualizace-kontrolniho-hlaseni-po-novele-zakona-o-dph-9686>.
- [28] INDROVÁ, Iveta. Právní úprava sazby DPH a její vývoj [online]. Brno, 2012 [cit. 2018-12-20]. Dostupné také z: <https://is.muni.cz/th/e0dl4/>. Diplomová práce. Masarykova univerzita.

- [29] NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Rozsudek 9 Afs 170/2014 – 42* [online]. Dostupné také z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2016/0144\\_5Afs\\_1600032\\_20170602080430\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0144_5Afs_1600032_20170602080430_prevedeno.pdf)
- [30] PAPÁČKOVÁ, Markéta. Insolvenční řízení a jeho realizace v České republice [online]. Praha, 2019 [cit. 2019-01-10]. Dostupné také z: <https://is.ambis.cz/th/z213h/?so=pd;pocnep=1>. Bakalářská práce. Vysoká škola regionálního rozvoje a Bankovní institut – AMBIS.
- [31] POSLANECKÁ SNĚMOVNA ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 206/0, Důvodová zpráva* [online]. Poslanecká sněmovna České republiky [13.06.2018]. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0>

## **Seznam zkratek**

<b>ČR</b>	Česká republika
<b>DIČ</b>	Daňové identifikační číslo
<b>DPH</b>	Daň z přidané hodnoty
<b>EU</b>	Evropská unie
<b>InsZ</b>	Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (INSOLVENČNÍ ZÁKON)
<b>ZDPH</b>	Zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

## **Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užit dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do výše jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26.04.2019



.....

Bc. Linda Hniličková

## **Seznam příloh**

<b>Příloha č. 1</b>	Dotazník
---------------------	----------